

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

DIPLOMOVÁ PRÁCE

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Uplatňování spotřební daně z lihu v České republice

Application of Excise Duty on Ethyl Alcohol in the Czech Republic

Student: Bc. Zuzana Urbanová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2010

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně. Přílohu č. 1, 3 a 4 jsem samostatně upravila.

V Ostravě dne 30. 4. 2010

.....

Obsah

1	ÚVOD	1
2	CHARAKTERISTIKA SPOTŘEBNÍCH DANÍ V ČESKÉ REPUBLICE	3
2.1	Nepřímé daně a jejich rozdělení	3
2.1.1	Selektivní spotřební daně	5
2.2	Spotřební daně v ČR.....	6
2.3	Vývoj inkasa ze spotřebních daní v ČR	7
2.4	Zákon o spotřebních daních.....	8
2.5	Správa spotřebních daní	11
2.6	Spotřební daň z lihu.....	12
2.6.1	Vymezení základních pojmů.....	12
2.6.2	Charakteristika spotřební daně z lihu	14
3	HARMONIZACE SPOTŘEBNÍCH DANÍ.....	24
3.1	Pojem daňová harmonizace a její členění.....	24
3.2	Harmonizace spotřebních daní v EU	26
3.3	Vývoj v oblasti spotřebních daní v EU a ČR.....	33
4	PRAKTICKÉ UPLATŇOVÁNÍ SPOTŘEBNÍ DANĚ Z LIHU V ČESKÉ REPUBLICE ..	38
4.1	Pěstitelské pálenice a jejich specifikace	38
4.2	Legislativní změny v oblasti pěstitelského pálení	47
4.3	Hodnocení variant navrhované novely zákona o spotřebních daních	51
4.4	Výběr nejvhodnější varianty.....	54
5	ZÁVĚR.....	55
	SEZNAM LITERATURY A ZDROJŮ	57

1 Úvod

Spotřebními daněmi jsou zdaňovány produkty, se kterými se během svého života setká každý občan. Jedná se například o benzín, cigarety a jiné tabákové výrobky, víno, pivo a další alkoholické nápoje. Vzhledem k tomu, že sazby spotřebních daní jsou stanoveny na výrazně vysokou úroveň, stávají se tyto daně významným zdrojem příjmů pro státní rozpočet. Zároveň by však jejich výše měla přispívat k omezení spotřeby těchto výrobků, které mají negativní vliv na životní prostředí a zdravotní stav obyvatelstva. Stanovení optimální sazby spotřebních daní je nelehkým úkolem. V dnešní době se podstatným problémem stávají daňové úniky na spotřební dani z lihu, k čemuž dopomohla hlavně stále se zvyšující sazba této daně.

S problematikou spotřebních daní je neodmyslitelně spojen proces daňové harmonizace v rámci Evropské unie. Prioritou členů a orgánů Evropské unie je zabezpečení hladkého fungování vnitřního trhu. Spotřební daně jsou součástí konečné ceny pro spotřebitele a výrazně rozdílné sazby daně mají vliv na fungování vnitřního trhu. Je proto nutné tyto daně harmonizovat. Proces harmonizace spotřebních daní probíhá již řadu let. Na rozdíl od ostatních daní, bylo v této oblasti dosaženo určité dohody mezi členskými státy, což vyústilo v harmonizaci minimálních sazeb spotřebních daní a vymezení některých podstatných pojmů. Neustále zde dochází ke změnám a úpravám, které jsou povinny členské státy implementovat do své legislativy. Vzhledem k historickým a kulturním rozdílům v jednotlivých členských státech a odlišným zájmům v daňové oblasti, nelze v brzké době předpokládat, že bude dosaženo celkové harmonizace spotřebních daní.

Cílem této diplomové práce je objasnění problematiky uplatňování spotřební daně z lihu se zaměřením na oblast pěstitelského pálení a jeho specifika. Pěstitelské pálení má v České republice, a zejména na Moravě, dlouholetou tradici. V zájmu zachování této výroby, byla v Evropské unii vyjednána výjimka, kdy na ovocný destilát získaný výrobou v pěstitelské pálenici je aplikována zvýhodněná sazba spotřební daně a tím je zachována atraktivnost pro uživatele této služby. Současný stav české legislativy však v případě pěstitelského pálení nesplňuje všechny požadavky, které stanovují směrnice EU. Nejednoznačné vymezení v zákonech se stává příčinou soudních sporů. Je proto nutné dosáhnout úpravy, která by plně vyhovovala požadavkům těchto směrnic. Tato práce je zaměřena na analýzu navrhované novely zákona o spotřebních daních, která bude mít přímý vliv na daňové subjekty, zabývající se pěstitelským pálením. Na základě prostudování

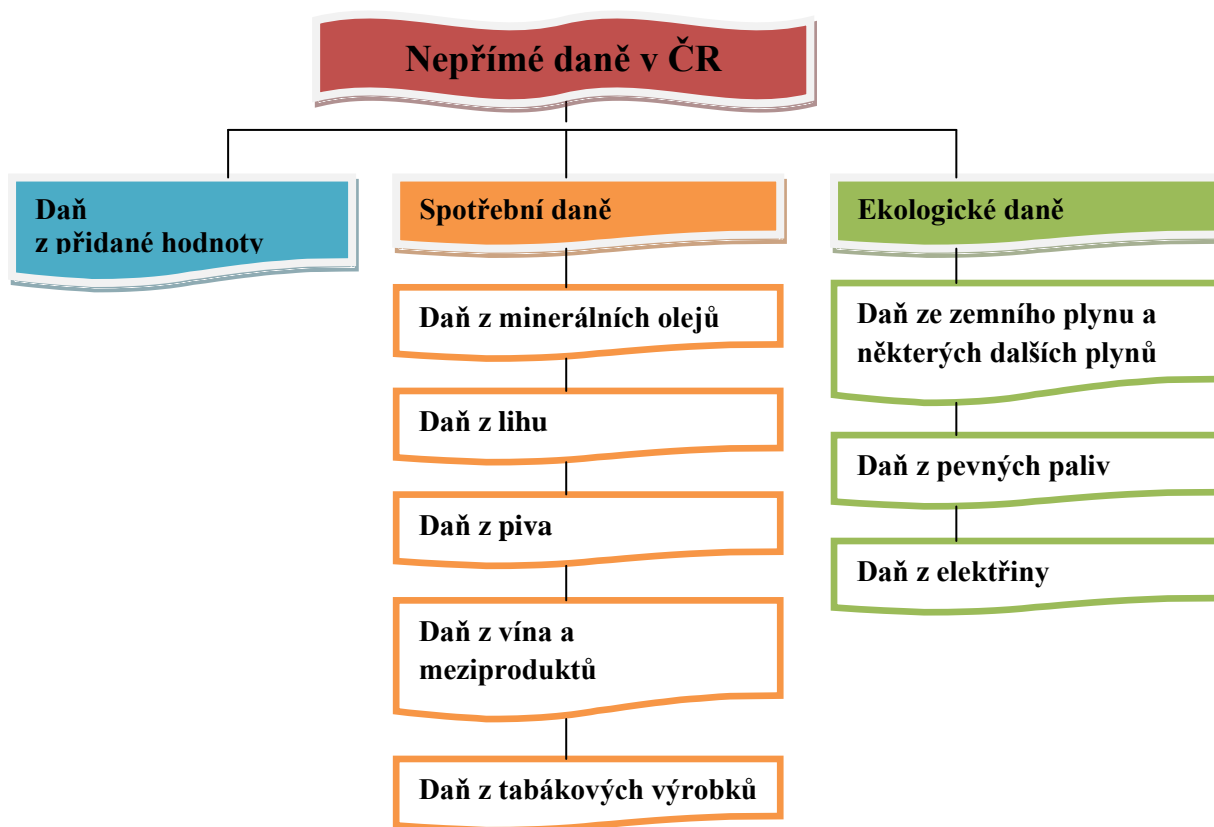
příslušných zákonů a konzultací v konkrétních pěstitelských pálenicích je vypracováno hodnocení navrhovaných variant s výběrem nejvhodnější varianty.

2 Charakteristika spotřebních daní v České republice

2.1 Nepřímé daně a jejich rozdělení

Daňovou soustavu v České republice tvoří přímé daně a daně nepřímé. V současné době existují v tuzemsku tři druhy daní nepřímých neboli daní ze spotřeby, jak znázorňuje následující schéma. Nejnovějšími daněmi jsou tzv. ekologické daně, které byly zavedeny v roce 2008.

Schéma č. 1.1 – Soustava nepřímých daní v ČR



Zdroj: Vlastní.

Daně ze spotřeby jsou označovány jako daně nepřímé z toho důvodu, že výrobci a obchodníci je sice odvádějí do veřejného rozpočtu, ale jako součást prodejní ceny výrobků a služeb je v konečném důsledku „nepřímě“ zaplatí spotřebitel. [1]

Nepřímé daně jsou daněmi in rem¹, protože při jejich ukládání se nebere ohled na majetkové, důchodové a sociální poměry poplatníků, ale vztahují se přímo k dané věci, která podléhá zdanění. Zatímco u daní přímých neboli důchodových, které jsou řazeny mezi daně

¹ Latinsky „in rem“ = „na věc“.

osobní, je možnost využití různých forem daňových zvýhodnění a slev, vztahujících se přímo k osobě poplatníka.

Charakteristickým znakem nepřímých daní je jejich neutralita k finanční situaci spotřebitele. Funguje zde princip rovnosti, kdy zdaňování zboží a služeb těmito daněmi je uplatňováno vůči všem subjektům s rozdílným ekonomickým postavením. Nepřímé daně tedy dopadají na všechny domácnosti bez ohledu na jejich příjem.

Nepřímé daně neboli daně ze spotřeby lze rozdělit do dvou skupin, a to:

- **spotřební daně všeobecné** – zde spadá daň z přidané hodnoty,
- **spotřební daně selektivní** – jedná se o vlastní spotřební daně, známé také pod pojmem „akcízy“.

Je zřejmé, že mezi oběma skupinami existují rozdíly. Například u všeobecných spotřebních daní je možné tyto daně ukládat na každém stupni zpracování výrobku, zatímco selektivní spotřební daně se ukládají vždy jednorázově, a to na výrobním stupni nebo při dovozu u dovozce.

Dalším rozdílem je okruh zdaňovaných výrobků a služeb. Selektivní spotřební daně se ukládají pouze na některé vybrané druhy výrobků, na rozdíl od všeobecných spotřebních daní, kde není okruh předmětu daně takto zúžen a vztahují se také na služby.

Selektivní spotřební daně jsou stanoveny převážně jako daně jednotkové. Výjimku tvoří spotřební daň z tabákových výrobků vztahující se na cigarety, která se skládá z pevné části tj. jednotkové daně a procentní části – daň ad valorem². Základ daně u selektivních spotřebních daní tvoří množství vyjádřené v kusech nebo jiných fyzických jednotkách, zatímco u všeobecných spotřebních daní je základem daně peněžní hodnota zdaňovaného předmětu daně. [1]

Nepřímé daně jsou jedním z nejvýznamnějších zdrojů pro veřejné rozpočty v zemích OECD. Podíl výnosů z nepřímých daní se pohybuje v těchto zemích od 17 % až po 57%, v průměru se tedy podílí 32 % na celkových příjmech. V ČR představuje výnos z nepřímých daní za rok 2009 37 % podíl na celkových příjmech státního rozpočtu, čímž se blížíme průměrným hodnotám v OECD. Sazby těchto daní jsou vysoké v zemích, v nich je obecně

² Latinsky „ad valorem“ = „k hodnotě“. Daň ad valorem se určují podle ceny zdaňovaného základu, tj. jako procento ze základu daně v peněžních jednotkách.

dosahováno nižších důchodů a jsou zde větší daňové úniky. Jedná se například o Mexiko, Turecko, ale také Maďarsko a Polsko.

V míře zatížení daněmi ze spotřeby převažují v zemích OECD všeobecné daně nad selektivními spotřebními daněmi. Výnos z všeobecných spotřebních daní je zhruba o polovinu vyšší než z daní selektivních. [1]

2.1.1 Selektivní spotřební daně

Selektivní spotřební daně patří mezi nejstarší daně vůbec. V průběhu tisíciletí a staletí prodělaly ve světě v předmětu daně i v sazbách značné změny. V současnosti se jedná o několik druhů výrobků převážně z agrární produkce, zdaňovaných velmi vysokými sazbami.

Hlavními spotřebními daněmi z globálního pohledu jsou tedy daně:

- **z tabáku a tabákových výrobků,**
- **z alkoholických nápojů**
- **a z energetických produktů.**

Charakteristickým rysem těchto daní je jejich nízká elasticita spotřeby, která je způsobena určitou závislostí spotřebitelů na spotřebě zdaňovaných výrobků. Vzhledem k vysokým sazbám a zmiňované nízké elasticitě spotřeby se jedná o velmi významný zdroj příjmů do veřejných rozpočtů. Výnosnost spotřebních daní je ještě umocněna technikou zjištění daně z přidané hodnoty, která je vypočítávána z ceny včetně spotřební daně, což dále zvyšuje příjem do veřejných rozpočtů. [1]

Selektivním spotřebním daním se připisuje výchovné působení, kdy lidé mají být daní odrazováni od škodlivých návyků. Jejich dalším úkolem je úhrada zvýšených nákladů společnosti, které jsou zapříčiněny negativními dopady na zdravotní stav spotřebitelů při nadměrné spotřebě výrobků, které podléhají spotřebnímu zdanění. Jedná se například o úhradu nákladů spojenou s léčbou pacientů s rakovinou plic. Politiky je tato daň považována za výnosově silnou a stabilní a umožňuje vládě zachovat rozsah výdajů. Jestliže však daně odradí lidi od spotřeby zdaněného zboží, není možné, aby byly zároveň výnosově stabilní. Míra obou vlastností je pak funkcí elasticity poptávky. Výzkumy ukazují, že poptávka po alkoholu a tabáku není zcela neelastická. Daň může konzumenty od těchto druhů zboží zčásti odradit, avšak příliš vysoké sazby mohou ohrozit saldo veřejného rozpočtu. U lihu a lihovin se pak při vysokých sazbách setkáváme se zvýšením daňových úniků v podobě nelegální

výroby lihu, který není zdaněn. Stanovení výše sazeb je tedy stále kontroverzním tématem na jednáních současné exekutivy. [1]

2.2 Spotřební daně v ČR

Spotřební daně jsou součástí daňového systému České republiky od 1. ledna 1993, kdy společně s daní z přidané hodnoty nahradily původní daň z obratu. Zavedení těchto daní bylo součástí historické daňové reformy, která byla nutností při transformaci z centrálně plánovaného hospodářství. Nově vzniklé tržní prostředí vyžadovalo změnu daňového systému a v rámci tohoto byly přijaty tyto nové druhy daní, čímž se ČR snažila přizpůsobit vyspělým státům.

V době zavedení spotřebních daní zatím nebyla ČR členem EU, přesto daňový systém, který zavedla, byl z pohledu druhů daní zcela v souladu s harmonizovaným daňovým systémem zemí EU. Přijetí těchto daní však nebylo vyvoláno snahou harmonizovat právní předpisy ČR s legislativními akty EU, jak je tomu u daní ekologických.

Spotřební daň byla v době jejich zavedení, uvalena na **5 skupin tzv. vybraných výrobků**, jak je známe i v dnešní podobě:

- minerální oleje (v té době pod pojmem uhlovodíková paliva a maziva),
- alkoholické nápoje – líh, pivo a víno (zde z počátku existence spotřebních daní nebyly meziprodukty součástí spotřební daně z vína)
- a poslední skupinu tvořily tabákové výrobky.

Na rozdíl od jiných států EU nezahrnula ČR do skupin podléhajících této dani další komodity jako např. kávu, čaj a jiné, které podléhaly dani z obratu, a vybrala pouze ty výrobky, které jsou v souladu s harmonizačními postupy EU. Existovaly zde ale podstatné rozdíly, kterými se ČR od ostatních členských států EU odlišovala. Byla to výše sazeb daní, typy sazeb, druhy dokladů nebo okruh osob vystupujících v pozici plátce a dále také vymezení daňového skladu. V současné době v rámci harmonizačního procesu u spotřebních daní došlo k sjednocení legislativy ČR s předpisy EU na takovou úroveň, kdy ČR vyhovuje stanoveným minimálním sazbám a v příslušných zákonech jsou implementovány veškeré stanovené náležitosti směrnice 2008/118/ES a jiné související s oblastí spotřebních daní. [3]

2.3 Vývoj inkasa ze spotřebních daní v ČR

Příjem ze spotřebních daní je jednou z položek státního rozpočtu, která má na celkových příjmech státní pokladny nezanedbatelný podíl a jejich význam se stále zvyšuje. V tabulce č. 1.1 je uvedeno inkaso těchto daní za období od vstupu ČR do EU, tj. od roku 2004 až 2008.

Tab. č. 1.1 – Vývoj inkasa jednotlivých spotřebních daní v letech 2004-2008 (v mil. Kč)

Spotřební daně	Inkaso SPD v letech 2004 – 2008				
	2004	2005	2006	2007	2008
Daň z minerálních olejů	67 191	77 690	78 836	82 901	84 207
Daň z tabáku a tabákových výrobků	21 525	25 428	32 241	46 998	35 507
Daň z vína a meziproductů	236	308	318	336	336
Daň z piva	3 613	3 503	3548	3657	3560
Daň z lihu a lihovin	5 305	5 774	6 806	7 122	7 077
Celkem (bez vratek)	97 870	112 703	121 749	141 014	132 687
Vratky – zelená nafta	-1 403	-1 499	-1 477	-1 504	-1 517
Vratky - technické benziny	-613	-738	-702	-539	-598
Vratky osobám jiných států	-14	-14	-15	-12	-13
Vratky z ostatních benzinu dle §56a	0	-3	-21	-20	-13
Celkem vratky	-2 030	-2 254	-2 215	-2 075	2 141
Celkové čisté inkaso	95 840	110 449	119 534	138 939	130546

Zdroj: Výroční zprávy Celní správy za roky 2004-2008. Vlastní úprava.

Do roku 2007 mělo celkové čisté inkaso ze spotřebních daní rostoucí tendenci. V roce 2008 vlivem nižšího výnosu z většiny komodit (kromě minerálních olejů) došlo k poklesu celkové výše inkasa spotřebních daní. K největšímu propadu došlo u tabáku a tabákových výrobků, kde proběhlo od 1. 1. 2008 zvýšení sazby daně. Vzhledem k tomuto zvýšení byl předpoklad vyššího inkasa spotřebních daně z prodeje tabáku a tabákových výrobků. Obchodníci, dovozci i výrobci tabákových výrobků se však předzásobili v době před zvýšením sazby daně, což v důsledku vedlo k podstatně nižšímu výnosu spotřebních daně. Například v září 2008 byly dokonce běžně dostupné cigarety označené tabákovou nálepkou platnou do konce roku 2007. Dalším faktorem, který měl vliv na výběr spotřebních daní u tabákových výrobků, byla změna preferencí spotřebitelů. Postupný přechod kuřáků na

cigarety s nejnižší prodejní cenou se také musel projevit v nižším výnosu spotřebních daní. Tomuto trendu se přizpůsobují také výrobci, což vede k postupnému navyšování objemů výroby levnějších značek cigaret. Nelze opomenout ani další faktor, který byl důvodem sníženého výběru spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků, a to nárůst nelegálních dovozů tabákových výrobků ze států východní Evropy. Nezdáněné cigarety s nízkou prodejní cenou snižovaly poptávku po cigaretách s cenou vyšší, u nichž byla daň řádně odvedena. Úkolem celní správy je zamezit tomuto druhu kriminality, přesto k těmto nelegálním prodejmům stále dochází.

Zatímco většina ostatních komodit zaznamenává pokles inkasa, u minerálních olejů se setkáváme s rostoucím trendem. Minerální oleje každoročně obhájí prvenství v podílu na celkovém výnosu spotřebních daní. Tento podíl představuje dokonce až 2/3 celkového výnosu. V roce 2008 se minerální oleje podílely zhruba 62 % na celkovém inkasu. Mezi hlavní důvody růstu inkasa u minerálních olejů patří jednoznačně zvýšení spotřeby benzínu, nafty a dalších komodit používaných jako pohonné hmoty nebo určené pro výrobu tepla. Dalším faktorem, který působí na inkaso této daně, jsou i kolísající ceny ropy. O výnos spotřební daně z minerálních olejů se dělí státní rozpočet České republiky se Státním fondem dopravní infrastruktury. Nejedná se však o sdílenou daň, protože výnos daně zůstává na centrální úrovni veřejnoprávní soustavy. Do fondu bylo v letech 2001 až 2004 každoročně převáděno 20 % tohoto výnosu. Od roku 2005 pak došlo k poklesu na 9,1 %. Spolu se silniční daní a dalšími příjmy se tato daň stává zdrojem pro financování dálnic a dalších pozemních komunikací. [10]

U zbývajících komodit, tj. u vína a meziproductů (zde se jedná o pokles o 0,5 mil. Kč, což vlivem zaokrouhlování není v tabulce uvedeno), u piva a u lihu a lihovin, byl zaznamenán mírný pokles, který lze přičíst probíhající hospodářské krizi a mírnému snížení spotřeby těchto výrobků.

2.4 Zákon o spotřebních daních

Základní legislativní pramen tvoří u spotřebních daní zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), jehož účinnost byla rozdělena na 2 termíny. Prvním datem účinnosti byl 1. leden 2004 a druhým termínem, kdy vstupovala v platnost zbylá součást zákona, byl den vstupu ČR do EU, tj. 1. květen 2004. Tomuto zákonu předcházela zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, který byl za dobu své platnosti patnáctkrát novelizován. Aktuální zákon o spotřebních daních již prošel větším počtem

novelizací za tak krátkou dobu než původní zákon z roku 1993.[3] Poslední novela, která vešla v účinnost dne 1. dubna 2010, implementuje ustanovení směrnice Rady č. 2008/118/ES.

Mezi hlavní příčiny novelizací zákona lze uvést následující faktory:

- tlak orgánů EU na plné převzetí harmonizačních pravidel,
- skončení lhůt pro přidělené výjimky z pravidel směrnic, např. u spotřební daně z cigaret,
- reakce na změny ostatních daňových i nedaňových tuzemských právních norem,
- průběžné odhalování míst, která nebyla v zákoně vůbec nebo pouze částečně ošetřena,
- reakce na požadavky společnosti včetně prosazení zájmových skupin,
- snaha zamezovat daňovým únikům,
- odstraňování věcných a technických chyb a omylů, atd. [3]

Z těchto důvodů je zřejmé, že proces úpravy zákona není stále ukončen a v budoucnu můžeme očekávat další novelizace převážně z důvodu přizpůsobování směrnicím a nařízením Rady EU, které procházejí také značnými změnami.

Zákon o spotřebních daních má následující členění³:

1. obecná ustanovení
2. zvláštní ustanovení
3. omezení prodeje lihovin a tabákových výrobků
4. značkování a barvení vybraných minerálních olejů
5. značkování některých dalších minerálních olejů
6. správní delikty
7. společná, přechodná, zrušovací a závěrečná ustanovení.

Česká republika přijala **koncepti jednoho zákona** o spotřebních daních, což není obvyklé u některých okolních států (např. Rakousko a Slovensko), kde každý vybraný výrobek je upraven zvláštním zákonem o spotřebních daních. Tato jednotná koncepce má své výhody, ale také nevýhody. [3]

³ Zákon o spotřebních daních, ve znění k 1.4.2010.

Mezi **výhody jednotné koncepce** patří zejména obecná ustanovení, která platí pro všechny daně a není nutné je opakovat u jednotlivých daní. V tomto případě jde o úsporu času nutného na studium tohoto zákona. **Nevýhody** však spočívají v rozložení problematiky k jedné dani na více míst v zákoně, což má za následek nepříjemné dohledávání, zda jsme nepřehlédli potřebnou část zákona. Například, pokud v určitých případech nenahlédneme do zvláštních ustanovení pro danou daň a zaměříme se pouze na obecná ustanovení, můžeme se dostat do situace, kdy nezahrneme do okruhu plátců daně plátce, který je uveden pouze v obecné části. Tento problém se týká nejen vymezení plátců daně, ale také dalších částí zákona jako například titulů zakládajících nárok na vrácení daně, nutnost prokazovat se zvláštním povolením nebo den vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.

Jak již bylo zmíněno výše, spotřební dani v ČR podléhá 5 komodit neboli vybraných výrobků, tj. minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty a tabákové výrobky. Každý z těchto vybraných výrobků má specifickou úpravu v zákoně o spotřebních daních, čímž dochází k upřesnění předmětu daně, základu daně, sazeb daně, osvobození od daně a jiných podstatných pojmů, které se vztahují na jednotlivé vybrané výrobky. Jak lze zjistit z následující tabulky, největší část zákona je věnována dani z tabákových výrobků. Důvodem takto rozsáhlé problematiky je nutnost vymezení takových postupů, aby bylo zabráněno případným daňovým únikům. [3]

Tabulka č. 1.2 – Vymezení jednotlivých daní v zákoně o spotřebních daních

Spotřební daň	Vymezení v zákoně o spotřebních daních
daň z minerálních olejů	HLAVA I (§44 - §65)
daň z lihu	HLAVA II (§66 - §79)
daň z piva	HLAVA III (§80 - §91)
daň z vína a meziproduktů	HLAVA IV (§92 - §100b)
daň z tabákových výrobků	HLAVA V (§100c - §131)

Zdroj: Zákon o spotřebních daních. Vlastní úprava.

2.5 Správa spotřebních daní

Správou spotřebních daní se od roku 2004 zabývají orgány celní správy. Do té doby byla tato pravomoc přidělena finančním úřadům, které se kontrolní činností nezabývaly v takové míře. Se vstupem ČR do Evropské unie se celní správě zúžila agenda spojená s dovozem a vývozem zboží, proto v rámci využití těchto orgánů byla správa spotřebních daní přidělena do její kompetence.

Orgány celní správy se rozdělují do třech úrovní, v nichž se každá jednotlivá skupina orgánů celní správy specifikuje na plnění odlišných úkolů správy daně. Nejvyšší úroveň tvoří Generální ředitelství cel, pod nějž spadají celní ředitelství a na nejnižší úrovni správy daně se nacházejí celní úřady a jejich pobočky.

S **celními úřady** se setkávají plátcí i poplatníci spotřebních daní při plnění svých povinností a využívání svých práv. Na počátku roku 2010 bylo evidováno celkem 54 celních úřadů, z nichž některé mají zřízeny své pobočky. Například pobočka v Kutné Hoře patří k těm nejznámějším, protože v její výhradní kompetenci je zajišťování dodávání tabákových nálepek a kontrolních pásek.

Mezi povinnosti, které má plátce spotřební daně vůči celním úřadům, patří:

- podání daňového přiznání k spotřebním daním,
- odvod spotřebních daní,
- oznámení zahájení dopravy výrobků v režimu POD,
- převod částky zajištění daně na depozitní účet zřízený celním úřadem,
- podání návrhu na vydání povolení k provozování daňového skladu,
- podání návrhu na vydání zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od spotřební daně.

Celní úřady mají zároveň pravomoc vydávat povolení být ručitelem pro dopravu vybraných výrobků v režimu POD a povolení pro jednorázové přijetí vybraných výrobků v režimu POD. Po splnění zákonných podmínek vrací celní úřady plátcům spotřební daň a uvolňují zajištění daně. [3]

Celní úřady spadají pod **celní ředitelství**. Hlavní pravomocí celních ředitelství je rozhodování o vydání různých povolení, které plátcí spotřebních daní potřebují ke své podnikatelské činnosti.

Mezi tato povolení patří například

- povolení k provozování daňového skladu,
- povolení být ručitelem pro provozování daňového skladu,
- povolení k ustanovení daňového zástupce provozovatele daňového skladu z jiného členského státu EU,
- povolení pro opakované přijímání výrobků v režimu POD,
- zvláštní povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně.

V případě porušení stanovených podmínek, může celní ředitelství výše uvedená povolení také odejmout. Kromě těchto povolení přiděluje celní ředitelství každému daňovému skladu osvědčení o evidenci a stanoví pro každý daňový sklad velikost zajištění daně. Celní ředitelství je také pro daňové subjekty odvolacím orgánem proti rozhodnutí celních úřadů. V rámci této kompetence rozhoduje o dodržování zásad daňového řízení, o zákonnosti postupu celních úřadů včetně dodržování příslušných lhůt a řady dalších povinností. V ČR máme v současnosti celkem 8 celních ředitelství, a to v Praze, Českých Budějovicích, Plzni, Ústí nad Labem, Hradci Králové, Ostravě, Olomouci a Brně.

Na nejvyšším stupni správy spotřebních daní se nachází **Generální ředitelství cel**, které má v rámci správy spotřebních daní celostátní působnost. Přesto se samostatnou správou spotřebních daní nezabývá. Mezi jeho hlavní činnosti patří přezkoumání rozhodnutí vydaných celními ředitelstvími v rámci opravných řízení, metodické řízení celních ředitelství a zároveň také v některých případech i celních úřadů, získávání sběru statistických dat a zajišťování kontaktu s ostatními celními správami a orgány EU. [3]

2.6 Spotřební daň z lihu

Vzhledem k rozsahu a zvolenému tématu této práce jsem se zaměřila pouze na jednu kategorii spotřebních daní a to na spotřební daň z lihu, kterou dále rozvádím podrobně.

2.6.1 Vymezení základních pojmů

Pro pochopení problematiky nejen spotřební daně z lihu, ale také všech spotřebních daní obecně, je důležité vysvětlit podstatné pojmy, definované zákonem o spotřebních daních. Jedná se o pojem daňový sklad, podmíněné osvobození od daně, uvedení do volného daňového oběhu a dále vysvětlení pojmu, které osoby jsou považovány za oprávněného příjemce, oprávněného uživatele a daňového zástupce

Daňový sklad⁴ je prostorově ohraničené místo na území ČR, ve kterém provozovatel tohoto skladu vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá. Hranice tohoto místa mohou být přerušeny pouze veřejnou komunikací. Daňové sklady dělíme na výrobní a distribuční. Výrobní daňový sklad se od distribučního daňového skladu odlišuje tím, že v distribučním nelze vybrané výrobky vyrábět, zatímco ve výrobním daňovém skladu vyrábět tyto výrobky lze, jak již samotný název napovídá. Ostatní činnosti, které daňový sklad charakterizují, jsou umožněny v obou typech těchto skladů.

Podmíněné osvobození od daně⁵ (dále také „POD“) je dočasné osvobození od povinnosti spotřební daň přiznat, vyměřit a zaplatit. Toto osvobození trvá po dobu, kdy je:

- výrobek umístěn v daňovém skladu,
- výrobek přepravován mezi dvěma daňovými sklady
- výrobek přepravován z daňového skladu oprávněnému příjemci.

Jedná se o výrobky, na něž se nevztahuje režim s podmíněným osvobozením od cla.

Uvedení do volného daňového oběhu⁶ je definováno jako:

1. každé, i protiprávní, vyjmutí vybraných výrobků z režimu POD,
2. každá, i protiprávní, výroba vybraných výrobků mimo režim POD,
3. každý, i protiprávní, dovoz vybraných výrobků mimo režim POD,
4. každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.

Oprávněný příjemce⁷ je fyzická nebo právnická osoba, která není provozovatelem daňového skladu a v rámci podnikatelské činnosti přijímá výrobky z jiného členského státu EU v režimu POD.

Oprávněný odesílatel⁸ je fyzická nebo právnická osoba, která dopravuje výrobky v režimu POD z místa dovozu do daňového skladu nebo oprávněnému příjemci v jiném

⁴ § 3, písm. g, zákona o spotřebních daních

⁵ § 3 písm. e zákona o spotřebních daních.

⁶ § 3 písm. l zákona o spotřebních daních.

⁷ § 3 písm. i zákona o spotřebních daních.

⁸ § 3 písm. k zákona o spotřebních daních.

členském státě, do místa vývozu v jiném členském státě nebo příjemci v jiném členském státě podle směrnice Rady č. 2008/118/ES.

Daňový zástupce⁹ pro zasílání vybraných výrobků je fyzická nebo právnická osoba, která má sídlo nebo místo pobytu na daňovém území ČR, a která na základě povolení vydaného celním úřadem zastupuje fyzickou nebo právnickou osobu, která zasílá právnické nebo fyzické osobě, která nepodniká ani nevykonává jinou samostatnou hospodářskou činnost, na daňové území ČR z jiného členského státu vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu v tomto členském státě.

2.6.2 Charakteristika spotřební daně z lihu

Předmětem spotřební daně z lihu je líh (etanol) včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích (s výjimkou piva a vína, jež spadají pod kódy nomenklatury 2204, 2205 a 2206), u nichž celkový obsah lihu činí více než 1, 2 % objemových etanolu. Dále zde spadá také líh, který je obsažen ve výrobcích definovaných v celním sazebníku pod číselným označením 2204, 2205 a 2206, tedy pivo a víno, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 22 % objemových etanolu. Dani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn, pokud u něj nebylo uplatněno vrácení daně. [6]

S lihem, jako materiálem potřebným pro zhotovení výrobků, se lze setkat v mnoha průmyslových oblastech. Jedná se například o potravinářství, výroba léčiv nebo kosmetických přípravků. Dle hlediska původu lze líh rozdělovat na kvasný a syntetický. Kvasný líh vzniká na základě zpracování přírodních surovin, kterými jsou například brambory, obilí, řepa nebo také ovoce. Syntetický líh, jak již název napovídá, není přírodního původu a je tedy vyroben pomocí chemické syntézy. Základní surovinou pro jeho výrobu je ropa a uhlí, proto není syntetický líh užit k pitným ani jiným konzumním účelům. Takto vyrobený líh je následně upravován, čímž vznikají jeho další druhy (technický, obecně denaturovaný, zvláště denaturový, aj.). Z hlediska spotřebních daní je podstatné, zda líh prošel procesem denaturace. Pokud byl líh obecně nebo zvláště denaturován, znehodnotil se tak k pitným účelům, což se stává základem pro jeho osvobození od spotřební daně. [3]

⁹ § 3 písm. t zákona o spotřebních daních.

Plátcí daně

Dle obecných ustanovení zákona o spotřebních daních jsou mezi plátce spotřební daně z lihu zahrnovány fyzické nebo právnické osoby, kterým **vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením lihu do volného daňového oběhu** nebo v souvislosti se ztrátou nebo zničením případně jiným znehodnocením lihu dopravovaným v režimu POD. [6]

Jedná se o tyto **čtyři základní skupiny plátců daně z lihu**:

- provozovatel daňového skladu,
- oprávněný příjemce,
- daňový zástupce,
- výrobce (tento způsob vzniku „plátcovství“ daně se týká provozovatele pěstitelské pálenice).

Vymezení plátce daně je však mnohem rozsáhlejší. Dále se plátcem spotřební daně z lihu stává fyzická nebo právnická osoba,

- které vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v případě
 - ✓ dovozu lihu,
 - ✓ použití lihu osvobozeného od daně pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje,
 - ✓ použití lihu, u něhož byla vrácena daň, pro jiné účely, než na které se vrácení daně vztahuje,
 - ✓ ztráty nebo znehodnocení lihu,
- která uplatňuje nárok na vrácení daně (existují však výjimky dle zákona o spotřebních daních, na které se toto ustanovení zákona nevztahuje),
- která poruší režim podmíněného osvobození od daně během dopravy lihu,
- které vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při přijetí vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě pro účely podnikání nebo určených k plnění úkolů veřejnoprávního subjektu nebo při ukončení dopravy lihu určeného pro účely podnikání,

- která skladuje nebo dopravuje líh, aniž prokáže, že se jedná o líh pro osobní spotřebu nebo uvádí líh do volného daňového oběhu, aniž prokáže, že se jedná o líh zdaněný nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněné bez daně,
- které vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při přechodu nebo převodu vlastnického práva k nezdaněnému lihu, který se nachází mimo režim podmíněného osvobození od daně a tvoří obchodní majetek. Převod vlastnického práva k nezdaněnému lihu se vztahuje na nájem podniku nebo jeho části, prodej podniku nebo jeho vložení jako vklad do obchodní společnosti nebo družstva.
- která je daňovým zástupcem pro zasílání lihu z jiného členského státu na daňové území České republiky.

Zvláštní ustanovení zákona o spotřebních daních pak stanovuje plátce daně z lihu jako fyzické nebo právnické osoby,

- které nakoupí nebo dovezou líh a výrobky obsahující líh osvobozený od daně,
- které skladují nebo uvádějí do volného daňového oběhu líh, který je předmětem daně s výjimkou lihu osvobozeného od daně,
- které překročí při výrobě nebo oběhu lihu stanovené normy ztrát lihu. [6]

Vznik daňové povinnosti

Daňová povinnost vzniká **výrobou lihu** na daňovém území Evropského společenství nebo **dovozem lihu** na daňové území Evropského společenství.

Výroba lihu je dle zákona o spotřebních daních chápána jako proces, při kterém líh vznikne nebo se z jiného vybraného výrobku stane výrobek, který je předmětem daně z lihu. V případě druhé varianty se jedná o situaci, kdy se např. z vína vyrobí vínovice, což je pálenka, která se z vína vyrábí. Vínovice tedy na rozdíl od vína již podléhá spotřební dani z lihu.

Dovozem se rozumí vstup lihu a lihovin na daňové území EU, pokud se nejedná o situaci, kdy jsou tyto výrobky propuštěny do režimu podmíněného osvobození od cla. Dále je dovoz definován jako propuštění lihu a lihovin z uvedeného režimu do volného daňového oběhu. [6]

Vznik povinnosti daň z lihu přiznat a zaplatit

Povinnost daň přiznat a zaplatit ve stanovené lhůtě vzniká **dnem uvedení lihu do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky**.

Při dovozu lihu vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem vzniku celního dluhu, pokud nebyl líh uveden do režimu podmíněného osvobození od daně.

Povinnost daň z lihu přiznat a zaplatit vzniká také v těchto případech, které jsou definovány v §68 zákona o spotřebních daních:

- pokud je zjištěno překročení stanovených norem ztrát lihu při výrobě a oběhu lihu,
- dále při zjištění neoprávněně odejmutého lihu z výrobního procesu, ze zásob nebo při dopravě,
- při zjištění neoprávněné regenerace lihu,
- při nabytí, prodeji nebo zjištění nezdaněného lihu u FO nebo PO, které skladují nebo uvádějí do volného daňového oběhu líh, který je předmětem daně a dále u lihu, který FO nebo PO vyrobily bez povolení,
- a v neposlední řadě při ukončení činnosti nejpozději jeden den před podáním žádosti o výmaz z obchodního rejstříku nebo žádosti o zrušení živnostenského oprávnění. Daňová povinnost se týká lihu a všech výrobků obsahujících líh podléhajících dani, kterou jsou k tomuto dni ve vlastnictví plátce, který uvedené výrobky vyrobil, nakoupil nebo dovezl, s výjimkou nezdaněného lihu osvobozeného od daně dle zákona o spotřebních daních.

Dále je pak stanoven vznik povinnosti daň z lihu přiznat a zaplatit také:

- v případě dopravy lihu a lihovin v režimu POD, vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit v okamžiku jeho ztráty a znehodnocení, ke kterým nedošlo v důsledku nepředvídatelné a neodvratitelné události.
- pokud je osvobozený líh použit na jiný účel, než na který se vztahuje toto trvalé osvobození,
- pokud byla vrácena daň a líh se použije na jiné účely, než se vztahuje vrácení daně,
- okamžikem porušení režimu POD během dopravy lihu,

- dnem zániku nebo odejmutí povolení pro provozování daňového skladu nebo zvláštního povolení na přijímání a užívání lihu osvobozeného od spotřební daně,
- dnem použití výrobků pro vlastní potřebu, atd. [6]

Základ daně z lihu

Základem daně je dle zákona množství lihu vyjádřeného v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C zaokrouhlené na dvě desetinná místa. [6]

Sazby daně z lihu

Spotřební daň z lihu má pro rok 2010 stanoveny tyto sazby daně:

Kód nomenklatury¹⁰	Definice lihu dle příslušného kódu nomenklatury	Sazba daně
2207	Líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2007	28 500 Kč/ hl etanolu
2208	Líh obsažený ve výrobcích uvedených po kódem nomenklatury 2208 s výjimkou destilátů z pěstelského pálení	28 500 Kč/ hl etanolu
	Líh obsažený v destilátech ovocných z pěstelského pálení	14 300 Kč/ hl etanolu
ostatní	Líh obsažený ve výrobcích uvedených pod ostatními kódy nomenklatury	28 500 Kč / hl etanolu

Zdroj: Zákon o spotřebních daních v platném znění k 1. 4. 2010.

Trvalé osvobození od daně z lihu

Obecně se trvalé osvobození od spotřební daně z lihu uplatní na líh, který byl dovezen ze třetí země a vztahuje se na něj osvobození od dovozního cla nebo se na něj vztahuje osvobození od daně z přidané hodnoty. Jako příklad, který podmínky tohoto osvobození splňuje, lze uvést situaci, kdy český občan obdrží zásilku lihovin od příbuzného například

¹⁰ Kód nomenklatury je definován v zákoně o spotřebních daních jako číselné označení vybraných výrobků uvedené v Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o celní a statistické nomenklatuře a o Společném celním sazebníku, ve znění platném k 1. lednu 2002.

z Mexika nebo tyto lihoviny nakoupí v rámci dovolené v zahraničí. V těchto případech se český občan stává plátcem daně bez povinnosti registrace a vzhledem k osvobození lihu, daň z lihu nepřiznává ani neplatí.

Primárním záměrem zákona o spotřebních daních je zdanit spotřební daní líh a výrobky z lihu vyrobené, které jsou určeny k pitným účelům. V ostatních zákonem stanovených případech lze uplatnit institut trvalého osvobození od daně.

Zvláštní ustanovení zákona o spotřebních daních stanovují u spotřební daně z lihu tyto situace, na něž se trvalé osvobození od spotřební daně z lihu vztahuje. Jedná se o líh

- určený k použití jako materiál vstupující v rámci podnikatelské činnosti do výrobků při výrobě potravin, potravních doplňků, látek přídatných, látek určených k aromatizaci potravin a látek pomocných s výjimkou výrobků uvedených pod kódem nomenklatury 2207 a 2208,
- ve výrobcích potravinářských uvedených v předchozím odstavci, pokud obsah lihu v nich nepřesahuje 8,5 litru etanolu ve 100 kg výrobku u čokoládových výrobků nebo 5 litrů etanolu ve 100 kg u ostatních výrobků, a etanol obsažený v léčivech. Toto osvobození se nevztahuje na výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2207 a 2208,
- v látkách určených k aromatizaci nápojů, přičemž obsah etanolu v těchto nápojích nepřesáhne 1,2 % objemových alkoholu, nebo
- v látkách určených pro aromatizaci jiných potravin než nápojů, s výjimkou výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207 a 2208,
- pro výrobu a přípravu léčiv,
- obecně denaturovaný, přiboudlina¹¹ a líh ve výrobcích, pokud jsou tyto výrobky vyrobeny z lihu denaturovaného podle zákona o lihu,
- zvláště denaturovaný syntetický a zvláště denaturovaný kvasný určený k použití pro zákonem stanovený účel (například výroba kvasného octa, benzínu, kosmetiky a mýdel, aj.)

¹¹ Přiboudlina je směs vyšších alkoholů vznikajících vedle hlavní složky ethanolu při alkoholickém kvašení. V pálenkách, víně i pivu je důležitou aromatickou a chuťovou složkou. V lihovarství se z vyrobeného lihu získávají asi 0,4 % přiboudliny.

- ve výrobcích uvedených pod kódy nomenklatury 2207 a 2208 znehodnocených podle pokynů a za přítomnosti zaměstnanců, kteří pracují v celním úřadu, nebo za jejich přítomnosti zničených,
- ve vzorcích odebraných celním úřadem,
- ve vzorcích určených pro povinné rozborů.

Dále je od daně osvobozen líc ve výši technicky zdůvodněných skutečných ztrát, maximálně však do výše stanovených norem ztrát, které stanovuje vyhláška o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu. [6]

Uplatnění nároku na osvobození od daně z lihu

V rámci boje proti případným daňovým únikům byly stanoveny podmínky pro uplatnění nároku na osvobození od daně z lihu. Tento nárok může uplatnit uživatel lihu, tedy osoba, která užívá a přijímá výrobky trvale osvobozené od daně z lihu. Pokud chce tento uživatel využít nároku na osvobození od daně z lihu, je jeho povinností podat písemnou žádost o osvobození lihu přímo plátcí, tj. výrobcí případně dopravci lihu. Je tedy nutné podat žádost o:

- osvobození lihu od daně **nejpozději před vyhotovením dokladu o uvedení lihu do volného daňového oběhu plátcem** nebo podá písemnou žádost u celního úřadu při podání písemného celního prohlášení, pokud je dovážený líc navržen k propuštění do režimu volného oběhu,
- osvobození lihu od daně **u původního vlastníka před přechodem vlastnických práv k nezdaněnému lihu**, který tvoří obchodní majetek nebo při pronájmu podniku nebo jeho části, anebo při prodeji podniku či jeho vkladu do obchodní společnosti nebo družstva,
- osvobození lihu od daně na **základě předložení tzv. zvláštního povolení¹² celního ředitelství**. Uživatel je povinen podat celnímu ředitelství prostřednictvím místně příslušného celního úřadu návrh na vydání tohoto zvláštního povolení, v němž uvádí, na jaký účel bude líc použit. Celní ředitelství pak vydá zvláštní povolení s časově omezenou platností. V případě lihu se jedná o dobu platnosti do konce kalendářního

¹² Úplné znění tohoto povolení zní „zvláštní povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně“.

roku, v němž bylo povolení vydáno. U ostatních vybraných výrobků je doba delší, tj. do konce třetího kalendářního roku, od doby, kdy bylo zvláštní povolení vydáno. Pokud uživatel nezažádá o zvláštní povolení, nemůže osvobození uplatnit.

- V případě, že je na uživatele prohlášen **konkurz** nebo zanikne jeho podnik, může být líh osvobozený od daně poskytnut jinému uživateli. Uživatel, který získává líh, na který se vztahuje osvobození od daně, je povinen uplatnit **písemně osvobození od daně u původního uživatele**.

Zvláštní povolení se v některých situacích, které jsou definovány v § 73, odst. 2 zákona o spotřebních daních, nevyžaduje. Jedná se například o osvobozený líh obsažený v čokoládových nebo jiných výrobcích do stanovených objemových limitů nebo líh obecně denaturovaný, líh ve vzorcích odebraných celním úřadem nebo určený pro povinné rozbory.[6]

Daňové přiznání a splatnost daně

Plátcí, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit (vztahuje se i na provozovatele pěstitelské pálenice), jsou povinni předložit daňové přiznání místně příslušnému celnímu úřadu, a to **do 25. dne po skončení zdaňovacího období**, ve kterém tato povinnost vznikla. Stejně období se vztahuje také na případy, kdy vznikne plátcí možnost uplatnění nároku na vrácení daně.

Daň z lihu je splatná jednou částkou za měsíc, a to **ve lhůtě 55 dnů po skončení zdaňovacího období**, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Na rozdíl od ostatních spotřebních daní, kde je termín splatnosti spotřební daně stanoven ve lhůtě 40 dnů od skončení zdaňovacího období, se jedná se o výjimku, která byla udělena z důvodu odstranění problémů s úhradou splatné daně, ke kterým v minulosti docházelo. [6]

Daňové úniky u spotřební daně z lihu

Spotřební daně jsou jednou z daňových oblastí, kde se lze setkat s častými daňovými úniky. Hlavním důvodem, proč u těchto daní k daňovým únikům dochází, je vysoká sazba spotřebních daní, která pachatele trestného činu krácení daně silně motivuje, aby podstoupil riziko odhalení správci daně. Za nejzávažnější případ daňového úniku, ke kterému došlo v minulosti, lze označit kauzu s lehkými topnými oleji. Dle odborných odhadů přesahoval tento daňový únik částku 10 miliard korun. V současné době jsou velmi diskutovaným

problémem daňové úniky na spotřební dani z lihu. Odhad daňových úniků za rok 2009 na této dani byl stanoven zhruba na stejnou úroveň jako v případě lehkých topných olejů. K únikům na spotřební dani z lihu dochází v různých případech. Jedná se například o nelegální výrobu ovocného destilátu (tzv. „pálení načerno“), ale zde k tak rozsáhlým daňovým únikům nedochází. Aktuálním problémem je nelegální výroba lihovin z denaturovaného lihu. Obecně denaturovaný líh je trvale osvobozen od spotřební daně z lihu, bez omezení na jaký účel byl použit. Pro uplatnění tohoto osvobození není potřeba ani tzv. zvláštní povolení. Je tomu tak z důvodu, že denaturovaný líh je zcela nevhodný k pitným účelům, protože jeho konzumace způsobuje trvalé zdravotní potíže (oslepnutí). Nelegální výrobci lihovin však našli způsob, jak tento denaturovaný líh upravit, aby z něj vytvořili líh, který lze pro výrobu lihovin použít. Tento denaturovaný líh získávají hlavně ze zahraničí (nejčastěji v Polsku) nebo u smlouvaného lihovaru. Po jeho úpravě a přidání potřebných esencí z něj vyrábí lihoviny, které prodávají převážně mimo obchodní řetězce a restaurace. Ale lze se s nimi setkat i ve velkých obchodních řetězcích. Jasným signálem, že se jedná o nelegálně vyrobenou lihovinu, je jeho nízká cena, která nepokrývá ani výši spotřební daně.

Stát se snaží omezit daňové úniky na spotřební dani z lihu pomocí zavedení kontrolních pásek na spotřební balení lihovin a zároveň pomocí kontrolní činnosti orgánů celní správy. U kontrolních pásek se však lze setkat s padělkem a celní kontroly nejsou dostatečné, aby bylo zamezeno tak rozsáhlým daňovým únikům. Zvýšení celních kontrol je proto velmi důležitým postupem v boji s daňovými úniky.

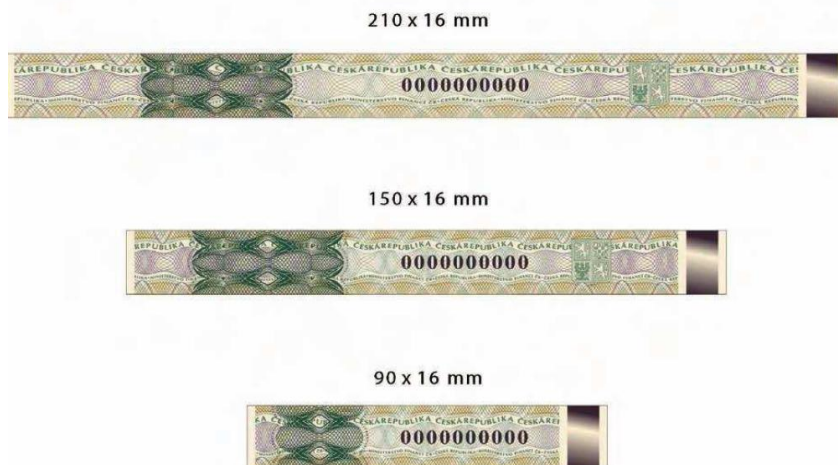
Povinné značení lihu

Povinné značení lihu je jedním ze způsobů jak zabránit daňovým únikům na spotřební dani z lihu. Dnem 1. července 2005 nabyl účinnosti zákon č. 676/2004 Sb., o značení lihu. Na základě tohoto zákona, musí být každé spotřebitelské balení, obsahující líh v koncentraci 15 % a více a s objemem 0,2 l a větším, označeno kontrolní páskou. Existuje tedy okruh výrobků, které značení kontrolní páskou nepodléhají. Jedná se například o výrobky jako výsledky pěstitelského pálení, výrobky trvale osvobozené od spotřební daně (zejména obecně denaturovaný líh) nebo výrobky, které objemem a obsahem alkoholu nesplňují výše stanovené množství.

Kontrolní páska musí být umístěna na balení lihu tak, aby při otevření došlo k přetržení nebo poškození této pásky. Součástí kontrolní pásky je desetimístný evidenční kód, který se skládá z čtyřmístného registračního odběrného čísla, kódu žádosti o přidělení

kontrolních pásek a kódu zařazení podle úrovně objemové koncentrace lihu. Kontrolní pásy se vyrábějí z ceninového papíru s originálním průběžným vodoznakem ve třech velikostech, které se odlišují délkou pásy. Jedná se o rozměry 90 x 16 mm, 150 x 16 mm a 210 x 16 mm. Vzor kontrolní pásy ukazuje obrázek č. 1.1.

Obr. č. 1.1 – Vzor kontrolní pásy



Zdroj: Příloha č. 1 k vyhlášce č. 149/2006 Sb., kterou se provádí zákon o povinném značení lihu.

3 Harmonizace spotřebních daní

3.1 Pojem daňová harmonizace a její členění

Daňovou harmonizaci lze definovat jako **proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel**. Tento proces probíhá ve 3 stádiích, kterých však není vždy dosaženo z důvodu rozdílných zájmů a priorit harmonizujících států.

Prvním krokem je nutnost **harmonizace výběru daně**. Např. v případě spotřebních daní bylo vymezeno pravidlo, kdy výběr spotřebních daní je uskutečněn v místě určení, tj. v místě jejich spotřeby. Výrobek je zdaňován v zemi spotřeby příslušnými národními sazbami daně, naopak dovozce je povinen zaplatit daň podle sazeb ve své zemi. Výjimku z tohoto pravidla představuje pořízení vybraných výrobků fyzickými osobami pro jejich osobní potřebu, tj. z důvodu neobchodního, kdy se uplatňuje princip zdanění výrobků v zemi původu, neboli zemi výroby daného výrobku. Princip země původu se používá jen okrajově v případě dovozu či vývozu zboží jednotlivci, kteří nakoupí zboží s daní, nemají nárok na vrácení při vývozu a ve své zemi už žádnou daň neplatí. Některé členské státy EU uplatňují závazné množstevní limity na dovoz či vývoz takto pořízených komodit do svých zemí.

Dalším stádiem procesu harmonizace je **harmonizování daňového základu** a tedy sjednocení metodiky konstrukce základu daně pro stanovení daňové povinnosti. Následuje krok poslední, čímž je **harmonizace daňových sazeb**.

Podle daňové teorie lze harmonizaci daní rozdělovat dle harmonizace struktury daňového systému na harmonizaci dílčí nebo celkovou. **Dílčí harmonizace** představuje úroveň harmonizace, kdy země užívají pro některé daně společná ustanovení a pro jiné daně ustanovení národního charakteru. Tento stupeň harmonizace odpovídá současnému stavu v EU, kdy v oblasti přímého zdanění si členské státy zachovávají svou suverenitu a řídí se svými národními postupy. **Celková harmonizace** je pak definována jako výsledek harmonizace struktury daňového systému (např. v oblasti spotřebních daní všechny země ES uplatňují spotřební daň z energie, alkoholu a alkoholických nápojů a spotřební daň z tabáku a tabákových výrobků) a harmonizace daňových sazeb. [2]

Daňovou harmonizaci lze chápat jako proces (tedy prostředky k dosažení daného cíle) i výsledek (samotnou harmonizaci daňové legislativy) současně. Z pohledu procesu probíhajícího v EU, lze harmonizaci chápat jako mechanismus, prostřednictvím kterého jsou odstraňována taková daňová ustanovení, která buď vytvářejí překážky fungování jednotného

vnitřního trhu, nebo narušují hospodářskou soutěž. Cílem daňové harmonizace tedy není dosažení „jednotné daňové soustavy“, ale spíše přiblížení a sladění jednotlivých soustav. Daňovou harmonizaci pak v tomto případě dělíme na pozitivní a negativní.

Pozitivní harmonizaci představuje proces přibližování národních daňových systémů států EU prostřednictvím implementace směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů, které užívá Komise k prosazování harmonizace. Výsledkem pozitivní harmonizace je sjednocení daňových soustav jednotlivých členských států. Jedná se tedy o nejlepší způsob dosažení fungujícího jednotného trhu. Vzhledem k tomu, že tato forma harmonizace vyžaduje jednomyslnou dohodu všech členských států, je pro Komisi v současné době velmi obtížné postupovat v rámci takto nastaveného procesu harmonizace.

Negativní harmonizace je výsledkem činnosti Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“, kdy jsou v národních daňových systémech činěna opatření na základě daňové judikatury ESD, nikoliv na základě přijatých směrnic či nařízení. Negativní harmonizaci nelze považovat za harmonizaci v pravém slova, neboť nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy. ESD rozhoduje o sporu týkajícího se pouze jednoho určitého členského státu, který je účastníkem daného případu a nařizuje tedy odstranit dané ustanovení pouze tomuto státu, ne všem zároveň. V judikatuře ESD není také stanoveno, jakým způsobem má být daňové ustanovení změněno, proto výsledkem negativní harmonizace nikdy nemůže být stav, kdy budou ve všech členských zemích platit stejná pravidla. Negativní harmonizace také nemůže sloužit jako prostředek k dosažení harmonizace, protože nestanovuje shodné postupy pro jejich dosažení. Navrhování harmonizačních pravidel znamená totiž přijímat politická rozhodnutí, což není úkolem ESD, který nemůže v oblasti sbližování daňových systémů nahradit ani Radu ani Komisi.

S ohledem na aktuální vývoj v oblasti daňové harmonizace lze dále definovat harmonizaci jako přímou a nepřímou. **Přímou harmonizaci** se rozumí klasický harmonizační proces, který se snaží harmonizovat daňová ustanovení přímo – tedy prostřednictvím daňových směrnic. **Nepřímá harmonizace** je chápána jako snaha o dosažení harmonizace určitého daňového ustanovení prostřednictvím jiných oblastí práva – např. obchodního. V současné době lze tuto nepřímou harmonizaci vysledovat zejména v oblasti zdaňování společností (tj. daně z příjmů právnických osob), kde stále více začíná být viditelná snaha o harmonizaci daňového základu prostřednictvím harmonizace účetnictví (povinnost účtovat dle IFRS) a obchodního práva. [2]

3.2 Harmonizace spotřebních daní v EU

Přestože je v EU kladen největší důraz na harmonizaci v oblasti DPH, značná pozornost je věnována také oblasti spotřebních daní. Důvod harmonizace spotřebních daní je nasnadě. Vzhledem k tomu, že tyto daně jsou již obsaženy v cenách výrobků, docházelo by v případě rozdílné konstrukce základu daně a výše sazeb v různých členských státech k zvýhodňování zemí s nízkými sazbami spotřebních daní. Ovlivnění vzájemného obchodu mezi členskými státy a rozdílná daňová zátěž by tedy vedla k narušení hospodářské soutěže. Otázkou rozdílného zdanění například v případě alkoholických nápojů se zabývala kauza „Komise Evropských Společenství versus Švédské království“, která byla řešena před Evropským soudním dvorem. Jednalo se o situaci, kdy Švédsko stanovilo na daň z piva podstatně nízkou sazbu spotřební daně, zatímco na daň z vína, které bylo do této země převážně dováženo, byla stanovena daň vysoká. Stížnost členských států podaná prostřednictvím Komise však vyslyšena nebyla, protože se jedná o 2 komodity, které nelze považovat za jednoznačné substituty a jsou ten jen částečně konkurenční. Přesto lze na této ukázce demonstrovat situaci, kdy rozdílné sazby představují riziko budoucích sporů. [4]

Právní základ pro harmonizační proces v oblasti spotřebních daní vychází z **čl. 113¹³ Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství**, který opravňuje Radu přijímat rozhodnutí směřující ke sladění právních předpisů týkajících se spotřebních daní. Konkrétně zmiňovaný článek uvádí následující: „Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná, pro vytvoření a fungování vnitřního trhu.“ [2]

Prvním krokem v procesu harmonizace spotřebních daní byla potřeba vymezení vybraných výrobků, podléhajících této dani, tedy stanovení předmětu daně. V mnoha státech však existoval rozdílný systém spotřebních daní a byl zdaňován podstatně širší okruh zboží, což nebylo snadné sjednotit. **Směrnice 72/43/EHS** stanovila povinnost členských států přijmout systém spotřebních daní, jejichž předmětem jsou minerální oleje, tabák, lihoviny, pivo a víno. Veškeré další spotřební daně měly být v jednotlivých státech zrušeny s výjimkou daní, které nevyžadují hraniční kontroly nebo další dodatečné náklady mezinárodního obchodu. [4]

¹³ V prvotním znění Smlouvy o ES měl tento článek č.93. Na základě pozdějších úprav má uvedené č. 113, platné ke stavu k 30.3.2010.

Dalším postupem v oblasti spotřebních daní byl zvolen princip zdaňování podle země určení neboli podle země spotřeby a stanovení pravidel pro vrácení daně. K tomu se přidružila harmonizace daňového základu, osvobození od spotřební daně a stanovení pravidel pro koloběh výrobků a oběh dokladů po území Společenství.

Přelomovým rokem pro oblast spotřebních daní byl rok 1993, kdy k 1. lednu 1993 nabyla účinnost tzv. **horizontální směrnice Rady č. 92/12/EHS ze dne 25. 2. 1992 o obecné úpravě držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani**, která měla pro další harmonizaci spotřebních daní zásadní význam. Tato směrnice stanovila obecný režim pro výběr daně, vymezila výrobu, zpracování, držení a přepravu vybraných výrobků, zavedla tzv. „autorizované daňové sklady“, mezi kterými se mohou výrobky pohybovat po celém území EU bez povinnosti platit daň, a upravila Jednotný celní sazebník. Vzhledem k tomu, že tato směrnice zvětšila okruh vyžadovaných informací, rozšířila také působnost směrnice 79/799/EHS o vzájemné informační pomoci na oblast spotřebních daní, (S účinností od 1. 7. 2005 se odkazy na směrnici 79/799/EHS v souvislosti se spotřebními daněmi považují za odkazy na nařízení 2073/2004/ES.)

Mezi hlavní důvody pro její přijetí patří:

- vytvoření a fungování vnitřního trhu EU vyžaduje volný pohyb zboží včetně zboží podléhajícího spotřebním daním,
- jednotné vymezení pojmu „výrobek podléhající spotřebním daním“,
- sjednocení vzniku daňové povinnosti,
- možnost provádění kontrol ve výrobních a skladovacích jednotkách zboží podléhajícího spotřebním daním,
- nutnost přijmout jednotné předpisy vztahující se na pohyb výrobků podléhajících spotřebním daním v režimu POD,
- stanovení jednotného úředního nebo obchodního průvodního dokladu umožňující snadnou identifikaci zásilky obsahující zboží podléhající spotřebním daním,
- zřízení Výboru pro spotřební daně. [4]

Směrnice EU působící v oblasti spotřebních daní

Oblast spotřebních daní upravuje horizontální směrnice, několik strukturálních směrnic a směrnice o sazbách. Strukturální směrnice vymezují základy spotřebních daní. Směrnice o sazbách obsahují již konkrétní částky k jednotlivým daním.

Zdanění spotřeby minerálních olejů je předmětem směrnice 92/81/EHS a týká se energetických produktů a energií, tedy nejvýnosnější spotřební daně. Zatímco u ostatních spotřebních daní se jedná o zdanění konečných výrobků (a tedy spotřeby), zdanění energetických produktů a energií představuje i zdanění vstupů. Směrnice na základě Jednotného celního sazebníku klasifikovala jednotlivé druhy minerálních olejů (benzín, nafta, petrolej, zemní plyn, topné oleje). Jednotlivé sazby spotřebních daní energetických produktů a energií z počátku stanovovala navazující směrnice 92/82/EHS.

V souvislosti se zvětšujícím se důrazem kladeným na ochranu životního prostředí, snahou omezovat vypouštění emisí a přijetím Kjótského protokolu byla oblast minerálních olejů zásadním způsobem pozměněna **směrnicí 2003/96/ES**, která restrukturalizuje zdaňování energetických produktů a elektrické energie. Směrnice stanovuje minimální sazby spotřebních daní z energetických produktů podle účelu použití. Rozlišujeme mezi energetickými produkty sloužícími jako pohonné hmoty, palivo pro průmyslové nebo obchodní účely nebo jako prostředek pro výrobu elektrické energie.

Zdanění spotřeby lihu a alkoholických nápojů je stanoveno ve **směrnicí 92/83/EHS**. Minimální sazby lihu a lihovin pak lze nalézt ve **směrnicí 92/84/EHS**. Dosažení dohody mezi členskými státy v oblasti spotřebních daní u alkoholu je velmi nesnadné. Svědčí o tom také skutečnost, že směrnice platí v prakticky nezměněném znění dodnes. Neshody mezi jednotlivými zeměmi vyplývají zejména z rozdílných „národních“ nápojů a snaze o jejich co možná nejnížší sazby (jižní země preferují víno, Francie navíc koňak, VB a Irsko whisky, středoevropské státy pivo) a z existence státních monopolů na prodej alkoholu v některých skandinávských státech. [4]

Převážně z těchto důvodů jsou spotřební daně z lihu a alkoholických nápojů rozděleny pro účely stanovení minimální sazby podle „historického principu“ na pivo, víno, ostatní fermentované nápoje (jiné než pivo a víno), meziprodukty a alkohol:

- pivo je výrobek příslušné skupiny Jednotného celního sazebníku s obsahem vyšším než 0,5% objemového alkoholu;

- víno tiché je jednak hroznové víno s obsahem alkoholu od 1,2% do 15%, jednak ostatní víno až do síly 18% alkoholu neobohacované cukrem před kvašením;
- víno šumivé s obsahem alkoholu od 1,2% do 15% s vysokým obsahem CO₂ uzavřené v láhvi s „hřibovitou zátkou“ nebo v láhvi, která při uzavřeném obsahu má přetlak 3 bary a více;
- fermentované nápoje, mezi které patří silnější vína míchaná s alkoholem a podobné produkty s maximálním obsahem do 22% alkoholu;
- meziprodukty s obsahem alkoholu od 1,2% do 22%, které nelze zařadit do předchozích kategorií;
- alkohol, který zahrnuje etylalkohol, lihoviny a další nápoje s obsahem alkoholu vyšším než 22%. [4]

Oblast základů spotřební daně z cigaret a tabákových výrobků je řešena směrnicí 95/59/ES, která v sobě sjednocuje texty směrnice 72/464/EHS a směrnice 79/32/EHS o daních jiných než obrátových, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků. První z uvedených směrnic se týká cigaret, druhá rozděluje ostatní tabákové výrobky do jednotlivých skupin pro účely stanovení odlišných minimálních sazeb daně.

Nejvýznamnějším spotřební daní je daň z cigaret, u níž se lze setkat s nestandardním způsobem zdanění. Jedná se o složenou daň, kdy se daň skládá z kombinace jednotkové daně a daně ad valorem, tedy z procentní části. Tento způsob zdaňování zavedla směrnice 72/464/EHS s ohledem na používání procentní sazby u největších evropských producentů tabáku Francie, Španělska a Řecka. Daní ad valorem se tyto země snažily zvýhodnit tuzemský tabák, který byl levnější, a proto i procentní daň z něho placená byla nižší.

V první fázi sjednocování způsobu zdaňování cigaret po přijetí směrnice se jednotková část akcízu pohybovala mezi 5% až 75% celkového daňového břemene (tj. součtu spotřební daně a DPH), později se stanovené rozpětí zúžilo na 5% až 55%. I když Komise vyvíjela snahu o další zúžení intervalu, do současnosti k němu nedošlo. Minimální sazby spotřebních daní u tabáku a tabákových výrobků stanovují směrnice 92/79/EHS a 92/80/EHS. [2]

Směrnice o sazbách stanovují konkrétní minimální sazby spotřebních daní, kdy jsou spotřební daně rozděleny do 3 skupin zdaňovaných vybraných výrobků a to:

- energetické produkty a elektřina,

- alkoholické nápoje,
- tabákové výrobky.

Pro oblast energetických produktů a elektrické energie platí v současnosti směrnice **2003/96/ES**, která nahradila směrnicí č. 92/81/EHS a směrnicí 92/82/EHS. Důvody tohoto kroku byly následující:

- neexistence předpisů EU o minimální daňové sazbě na elektřinu a jiné energetické produkty než minerální oleje by mohla nepříznivě ovlivnit řádné fungování vnitřního trhu;
- řádné fungování vnitřního trhu si vyžádalo stanovit na úrovni Společenství minimální úrovně zdanění pro většinu energetických produktů, včetně elektřiny, zemního plynu a uhlí;
- prostřednictvím stanovení vhodných minimálních úrovní zdanění ve Společenství se mohou snížit stávající rozdíly mezi vnitrostátními úrovněmi zdanění;
- závažné rozdíly mezi vnitrostátními úrovněmi zdanění energie, které uplatňují členské státy, by mohly být škodlivé pro řádné fungování vnitřního trhu;
- naopak, protože při obchodu s teplem dochází uvnitř Společenství ke škodlivé konkurenci jen ve velmi omezeném rozsahu, zdanění na výstupu by u tepla mělo zůstat mimo oblast působnosti rámcových předpisů Společenství;
- je potřeba zohledňovat požadavky na ochranu životního prostředí.

Společenství jako strana Rámcové úmluvy Organizace spojených národů o změně klimatu ratifikovalo Kjótský protokol a právě zdanění energetických produktů a elektřiny je jedním z dostupných nástrojů k dosažení cílů Kjótského protokolu.

Z textu této směrnice vyplývá, že oblast harmonizovaných spotřebních daní se netýká dodávek tepla a stanovuje také rozdílné minimální sazby uvalené na paliva pro topné účely a elektrickou energii pro obchodní a neobchodní účely. [4] V tabulce č. 2.1 jsou uvedeny aktuální výše minimálních sazeb platných pro rok 2010.

Tab. č. 2.1 – Minimální sazby SPD z minerálních olejů v EU(výběr)

Minerální oleje jako PHM	
Výrobek	Minimální sazba daně
Benzín bezolovnatý	359 EUR /1 000 l
Benzín olovnatý	421 EUR/1 000 l
Motorová nafta	330 EUR /1 000 l
Zkapalněný plyn (LPG)	125 EUR/1 000 kg
Petrolej	330 EUR/1 000 l
Minerální oleje pro průmyslové a komerční účely	
Výrobek	Minimální sazba daně
Zkapalněný plyn (LPG)	41 EUR/1 000 l
Petrolej	21 EUR/ 1 000 l

Zdroj: Směrnice č. 2003/96/ES. Vlastní úprava. Údaje platné k 1.4.2010.

Minimální sazby spotřebních daní pro líh a alkoholické nápoje jsou stanoveny ve **směrnici 92/84/EHS** o sblížování sazeb spotřebních daní na líh a alkoholické nápoje. V tabulce č. 2. 2 jsou zachyceny aktuální minimální sazby stanovené touto směrnicí. Za základ pro výběr daně z lihu je brán objem čistého alkoholu, pro výběr daně z vína a meziproduktů objem konečného výrobku a pro pivo optická koncentrace (tzv. stupeň Plato vyjadřující koncentraci cukru, jehož úplným zkvašením by vzniklo ekvivalentní množství alkoholu) nebo objemová koncentrace. Text směrnice určuje pouze minimální sazby spotřebních daní. V případě vína je tato hranice nulová a je tedy možné tyto nápoje daňově nezatěžovat vůbec. Výjimka je například u piva, kde směrnice dovoluje členským státům uvalit nižší sazbu pro pivovary s ročním výstavem piva nižším než 200 000 hl (maximálně o 45 % příslušné národní sazby), a v případě alkoholických nápojů pro malé producenty s roční výrobou nepřesahující 10 hl čistého alkoholu (maximálně o 50 % příslušné národní sazby).[4]

Tab. č. 2.2 – Minimální sazby SPD z lihu v EU (výběr)

Výrobek	Minimální sazba daně
Alkohol vč. alkoholu v nápojích	550 EUR /hl etanolu
Tiché víno	0 EUR/ hl
Šumivé víno	0 EUR/ hl
Meziprodukty	45 EUR/hl
Pivo	0,748 EUR/hl/stupeň Plato nebo 1,87 EUR/ hl/stupeň alkoholu

Zdroj: Směrnice 92/84/EHS. Vlastní úprava. Údaje platné k 1. 4. 2010.

Stanovení **minimálních sazeb akcíů pro tabákové výrobky** je upraveno ve dvou legislativních předpisech, a to ve směrnici 92/79/EHS o sbližování daní z cigaret a směrnici 92/80/EHS o sbližování daní z tabákových výrobků jiných než cigarety.

Zásadní novelizací prošly obě směrnice v roce 2002, kdy byla přijata směrnice 2002/10/ES. Ta reagovala na zjištění, že nadále existovaly významné rozdíly mezi úrovní zdanění cigaret v jednotlivých členských zemích. Směrnice zavedla vedle povinnosti stávajícího minimálního daňového zatížení ve výši 57 % z maloobchodní ceny cigaret i fixní minimální částku 60 EURO na 1000 ks cigaret (od 1. 7. 2006 je stanoveno 64 EURO na 1000 ks). Dne 16. února 2010 byla schválena směrnice 2010/12/EU, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků a směrnice 2008/118/ES. V případě cigaret dochází k zjednodušení pravidel pro vytvoření neutrálních podmínek hospodářské soutěže pro výrobce, omezuje se rozdělování trhu s tabákovými výrobky a zdůrazňují se cíle v oblasti zdraví. Směrnice nahrazuje pojem nejžádanější cenová kategorie. Minimální sazba v případě daně ad valorem se tedy bude vztahovat k vážené průměrné maloobchodní prodejní ceně a minimální požadavek v peněžním vyjádření by se měl vztahovat na všechny cigarety. Ze stejného důvodu by měla vážená průměrná maloobchodní prodejní cena sloužit jako vodítko pro poměrování významu specifické spotřební daně v rámci celkového daňového zatížení. Aktuální minimální sazby spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků jsou uvedeny v následující tabulce č. 2.3.

Tab. č. 2.3 – Minimální sazby SPD z tabákových výrobků v EU

Výrobek	Minimální sazba daně
Cigarety	57 % z MOC ¹⁴ a zároveň 64 EUR/1000 kusů
Doutníky a cigarillos	5 % z MOC nebo 11 EUR/1000 ks nebo 11 EUR/kg
Ostatní tabák ke kouření	20 % z MOC nebo 20 EUR/kg

Zdroj: Směrnice 2002/10/ES. Vlastní úprava. Údaje platné k 1. 4. 2010.

Informační povinnost v oblasti spotřebních daní

U spotřebních daní je důležité získání zamezit daňovým únikům a proto se zde prohlubuje spolupráce v oblasti poskytování informací. Důkazem tohoto jednání je i přijetí nařízení 2073/2004 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní, které vzhledem ke

¹⁴ Jedná se o nejžádanější cenovou kategorii.

specifickým nárokům spotřebních daní na kontrolu a správu nahradilo v oblasti poskytování informací u spotřebních daní směrnici 79/799/EHS a směrnicí 92/12/EHS.

Toto nařízení stanoví podmínky, za kterých správní orgány členských států příslušné pro provádění právních předpisů o spotřebních daních spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem dodržování předpisů EU. Nařízení také dále zavádí povinnost členským státům zřídit „ústřední kontaktní útvar“, který je zodpovědný za výměnu dat, elektronický systém včasného varování a vyřizování žádostí o ověření odeslané ostatním členským státům nebo od nich obdržené. [4]

3.3 Vývoj v oblasti spotřebních daní v EU a ČR

Sladění struktury a později i samotných daňových sazeb jednotlivých spotřebních daní bylo základním cílem, který si Komise v oblasti harmonizace spotřebních daní stanovila. Postupem času však bylo od sjednocování sazeb upuštěno a v současné době jsou stanoveny jen minimální sazby.

Pokud jde o tabákové výrobky, Komise každé čtyři roky předkládá Radě zprávu a případně návrh týkající se změny sazeb, přesto však nelze očekávat dosažení významného průlomů k harmonizaci. V případě alkoholických nápojů předkládá Komise zprávu dokonce co dva roky. Změny nejsou zatím možné z důvodu rozdílných zájmů členských států. Jejich schválení by totiž vyžadovalo jejich jednomyslný souhlas.

Z tohoto důvodu tak nemá šanci na přijetí návrh Komise, podle něhož by se libovolný alkoholický nápoj (tedy včetně piva a vína) zdaňoval na bázi alkoholu. Tento návrh byl Radě předložen již v roce 1989. Členské země, které uvalují vysoké daně na pivo a velice nízké či žádné na víno, by s tímto však návrhem zcela určitě nesouhlasily. [4]

Vývoj sazeb spotřebních daní v ČR

Jak již bylo několikrát zmíněno, ČR zdaňuje spotřebními daněmi stejný okruh výrobků dle požadavků původní horizontální směrnice Rady č. 92/12/EHS, kterou nahradila aktuální směrnice Rady č. 2008/118/ES, účinná od 1. dubna 2010. V období vstupu ČR do EU však některé sazby u spotřebních daní nesplňovaly stanovené minimální hodnoty. Jednalo se hlavně o sazby spotřebních daní u cigaret, kde byla vyjednána výjimka pro jejich minimální plnění do konce roku 2007. V současné době již tyto minimální limity splňují, jak lze vypočítat z tabulky č. 2.4. Přepočítání měny EUR na CZK byl proveden dle směnného kurzu

zveřejněného v Úředním věstníku EU, platného první pracovní den měsíce října předchozího roku tj. 31,89 CZK/EUR pro rok 2004 a 26,50 CZK/EUR pro rok 2010

Tab. č. 2.4. – Srovnání minimálních sazeb SPD v EU a ČR v letech 2004 a 2010

Vybrané výrobky	Rok	Minimální sazba SPD v EU (EUR)	Minimální sazba SPD v EU (CZK)	Sazba SPD v ČR (CZK)
Bezolovnatý benzín (měna/1000 l)	2004	359	11 449	11840
	2010	359	9 514	12 840
Motorová nafta (měna/1000 l)	2004	302	9 631	9 950
	2010	330	8 745	10 950
Lih (měna/hl etanolu)	2004	550	17 500	26 500
	2010	550	14 575	28 500
Pivo (měna/hl/° Pl)	2004	0,748	24	24
	2010	0,748 nebo 1,87 EUR/hl/° alk.	20 nebo 50 CZK/hl/° alk.	32
Tiché víno (měna/hl)	2004	0	0	0
	2010	0	0	0
Šumivé víno	2004	0	0	23,40 l
	2010	0	0	2340 hl
Cigarety	2004	57 % z MOC a zároveň 60 EUR/1000 ks	57 % z MOC a zároveň 1590 CZK/1000 ks	23 % z MOC + 480 CZK/1000 ks
	2010	57 % z MOC a zároveň 64 EUR/1000 ks	57 % z MOC a zároveň 1696 CZK/1000 ks	28 % z MOC + 1070 CZK/1000 ks, min. 2010 CZK/1000 ks

Zdroj: Směrnice EU, Zákon o spotřebních daních v platném znění.

Sazby spotřebních daní prošly určitým vývojem, na kterém se podílely následující faktory, které měly vliv na změnu reálné hodnoty spotřebních daní a ovlivňovaly také splňování minimálních sazeb, které jsou stanoveny v EU. Z důvodu zvyšování cenové hladiny docházelo k poklesu reálné hodnoty sazeb spotřebních daní, které jsou stanoveny jako jednotkové daně (výjimku tvoří daň z cigaret, u které se od 1. ledna 2001 sazba daně skládá z daně jednotkové a daně ad valorem).

Dalším faktorem, který působil na sazby spotřebních daní bylo zpevnění kursu české měny vůči EURU, díky čemuž po přepočtu EURA na české koruny stanovené sazby spotřebních daní vyhovovaly minimálním sazbám v EU. Postupem času také docházelo k zvyšování nominálních hodnot spotřebních daní, což ukazuje tabulka vývoje sazeb

spotřebních daní v příloze č. 1, kde jsou uvedeny údaje od zavedení spotřebních daní v ČR až po současnost. [4]

Aktuální legislativní změny v oblasti spotřebních daní

V současné době se obecná úprava spotřebních daní v EU se nachází ve směrnici Rady č. **2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS**, která s účinností od 1. dubna 2010 nahradila původní směrnici Rady č. 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Původní směrnice byla několikrát podstatně změněna a bylo tedy vhodné ji nahradit novou srozumitelnější směrnici, která zároveň umožňuje modernizaci systému spotřebních daní tak, aby bylo možné lépe bojovat s daňovými úniky. Směrnice Rady č. 2008/118/ES zavádí pro oblast spotřebních daní počítačový monitorovací systém, dále zjednodušuje a zefektivňuje výběr daní, jakož i jeho integrovanou správu. Zároveň stanovuje, že spotřební daně budou uvaleny na úrovni EU na energetické produkty a elektřinu, alkohol a alkoholické nápoje a tabák. Na další produkty může být uvalena spotřební daň v jednotlivých členských státech jen za předpokladu, že nebude odporovat zásadě volného pohybu zboží.

Elektronický systém EMCS a databáze SEED

První duben 2010 je zlomovým datem, kdy nabývá platnosti několik důležitých právních předpisů v EU a současně v České republice. Zásadní změnu přináší již zmiňovaná Směrnice Rady č. 2008/118/ES a Nařízení Komise (ES) č. 684/2009, kterým se tato směrnice provádí, v případě elektronických postupů pro přepravu zboží podléhajícího spotřebním daním v režimu POD. Zároveň se k tomuto datu stává účinnou novela zákona o spotřebních daních, která zavádí elektronické průvodní doklady pro dopravu vybraných výrobků a sledování v režimu POD. K 1. dubnu 2010 tedy dochází k rozběhnutí elektronického systému známého pod zkratkou EMCS (Excise Movement and Control System), v kterém bude probíhat kontrola přepravy vybraných výrobků podléhajících spotřební dani a jejich sledování v režimu POD.

Na zavedení systému EMCS se členské státy dohodly už v roce 2003, kdy jejich úmluva dospěla až k schválení Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003 dne 16. června 2003 o zavedení elektronického systému pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Hlavním cílem tohoto systému je zajištění postupů, kterými budou omezovány daňové úniky spojené s přepravou vybraných výrobků. Systém EMCS tedy

přinese zjednodušení přepravy vybraných výrobků uvnitř EU v rámci režimu POD, dále umožní zjistit, kde se momentálně vybrané výrobky nacházejí v reálném čase, zvýší se operativnost a zároveň se zavedení systému odrazí ve zkvalitnění kontrolní činnosti. [3]

Podstatou systému EMCS je tedy náhrada doposud platných průvodních dokladů existujících v papírové podobě za průvodní doklady elektronické, které jsou povinni využívat účastníci přepravy vybraných výrobků mezi jednotlivými členskými státy v režimu POD. Předpokládá se, že systém EMCS bude přímo propojen s novým elektronickým tranzitním systémem (NCTS). Tímto krokem se vytvoří integrovaný elektronický systém pro sledování jak přepravy výrobků převážených mezi Společenství a třetími zeměmi. Od propojenosti obou systémů lze očekávat zjednodušení správy, úsporu nákladů, vyšší stupeň operativnosti a uživatelského pohodlí.

Se zavedením systému EMCS jsou spojeny značné náklady, na kterých se společně podílí EU jako celek a zároveň jednotlivé členské státy. Předpokládá se, že během zaváděcího období, které je stanoveno na 6 let, dosáhne celková výše nákladů částky 35 miliónů EUR. V rámci EU jako celku budou hrazeny zejména náklady spojené s vývojem systému, dále náklady související s pořízením, instalací, údržbou a běžným provozem společné komunikační sítě a společného systémového rozhraní a náklady na koordinační služby využívané všemi členskými státy. Tyto náklady jsou spojovány s tzv. prvky Společenství. V případě členských států se pak bude jednat o náklady, které těmito prvky Společenství nejsou. Jedná se o náklady na zavedení a běžný provoz vnitrostátní databáze a síťového propojení a náklady technického a programového vybavení, které členské státy považují za nezbytné v rámci své správy.

Důležitým prvkem systému EMCS je databáze SEED (System for the Exchange of Excise Data). Tato databáze shromažďuje údaje o osobách ze všech členských států EU, které vyrábějí, skladují, dopravují nebo přijímají vybrané výrobky podléhající spotřební daní v režimu POD. Jde jak o provozovatele daňových skladů, tak také o oprávněné příjemce, daňové zástupce a případně další osoby. Sledované údaje – mezi kterými jsou číslo plátce spotřební daně, jeho obchodní jméno a adresa, datum účinnosti registrace (včetně jejích změn a zrušení), kategorie výrobků, které je plátce daně oprávněn přijmout, a určení místně příslušného správce daně, resp. správce daně, který může o plátcí poskytnout informace – naznačují význam databáze. Umožňuje jak správcům daně, tak i podnikatelským subjektům ověřit existenci daňového subjektu, resp. obchodního partnera včetně jemu přidělených kompetencí, čímž přispívá ke zvýšení právní jistoty v obchodování a efektivnější správě daně

V rámci usnadnění ověřování informací o daňových subjektech, se Komise usnesla na bezplatném zpřístupnění databáze SEED pro podnikatelské subjekty od října 2006. [3]

Databáze SEED má však nedostatky, které se projevují v nesouladu oblastí poskytovaných informací o jednotlivých daňových subjektech z členských států EU. Vzhledem k tomu, že záleží výlučně na rozhodnutí správce daně každého členského státu, které údaje do systému propustí, dochází k této asymetričnosti získaných informací. Některé státy například potvrzují pouze platnost či neplatnost čísla registrace a seznam výrobků, se kterými má daný daňový subjekt oprávnění nakládat, jiné zveřejňují navíc i obchodní firmu, další také adresu plátce daně, popř. další údaje. [3]

4 Praktické uplatňování spotřební daně z lihu v České republice

Problematika spotřební daně z lihu se vztahuje na širokou oblast lihu, vyrobeného nejen v lihovarech a likérkách, ale také v rámci poskytnuté služby pěstitelského pálení. V této kapitole jsem se zaměřila v rámci uplatňování spotřební daně z lihu právě na oblast pěstitelského pálení, která v minulosti prošla obdobím mohutného rozmachu a v dnešní době stále dochází rozšiřování počtu nových pěstitelských pálenic. Rozhodla jsem se proto zmapovat tuto podnikatelskou činnost a rozebrat daňové problémy, s kterými se provozovatelé pěstitelských pálenic z pohledu spotřební daně setkávají. V první řadě je tedy nutné vymezit základní pojmy, které charakterizují pěstitelské pálení včetně legislativy, zabývající se pěstitelským pálením.

4.1 Pěstitelské pálenice a jejich specifikace

Právní úprava pěstitelského pálení

Provozování pěstitelské pálenice je upraveno následujícími právními předpisy, které se týkají vymezení základních pojmů, oblasti spotřebních daní, povinných požadavků na vybavení pálenice, nakládání s odpady, ale také hygienických požadavků, které pěstitelská pálenice musí splňovat. Provozovatel pálenice je povinen provozovat svou podnikatelskou činnost v souladu s touto legislativou:

- zákon č. 353/2003 Sb., o **spotřebních daních**, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 354/2003 Sb., **kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o spotřebních daních**,
- zákon č. 61/97 Sb. ze dne 6. března 1997, o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřební dani, ve znění pozdějších předpisů, (**zákon o lihu**),
- zákon č. 110/97 Sb., o **potravinách** a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů,
- zákon č. 125/97 Sb., o **odpadech**,

- vyhláška č. 140/97 Sb., o způsobu a technických podmínkách pro zajištění výrobního zařízení lihovaru, způsobu znehodnocování úkapů a dokapů a způsob měření lihu,
- vyhláška č. 141/97 Sb., o technických požadavcích na výrobní zařízení,
- vyhláška č. 335/97 Sb., kterou se provádí § 18 písmena a), d), h), i), j) a k) zákona 110/97 Sb. o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů,
- vyhláška č. 337/97 Sb., kterou se vydává **Katalog odpadů**,
- vyhláška č. 338/97 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady,
- vyhláška č. 339/97 Sb., o hodnocení nebezpečných vlastností odpadů,
- vyhláška č. 298/97 Sb., kterou se stanoví **chemické požadavky na zdravotní nezávadnost jednotlivých druhů potravin a potravinářských surovin**.

Vymezení pojmu pěstitelská pálenice a postupů pro její zřízení

Pěstitelská pálenice vyrábějící ovocné destiláty je dle zákona o lihu definována jako lihovar, tudíž provozovna vyrábějící líh, ve které se zároveň může provádět i úprava lihu. Pěstitelskou pálenici může provozovat buď **právnícká nebo fyzická osoba** na základě získaného povolení od Ministerstva zemědělství ČR, odbor potravinářské výroby a legislativy. Je nutné podat písemnou **žádost o provozování pěstitelské pálenice** k výše uvedenému odboru, jejíž součástí jsou následující přílohy:

- popis a nákres uspořádání výrobního zařízení pěstitelské pálenice,
- technická dokumentace výrobního zařízení a
- doklad o vlastnickém, užívacím nebo jiném právu k výrobnímu zařízení pěstitelské pálenice (výrobní zařízení tedy nemusí být ve vlastnictví provozovatele pěstitelské pálenice a lze jej pořídit např. formou pronájmu).

Ministerstvo zemědělství ČR v přiděleném povolení stanoví podmínky, na základě kterých je možné provozování pěstitelského pálení. Povolení lze zrušit nebo změnit, pokud dojde k porušení nebo změně podmínek stanovených v tomto povolení. Tuto pravomoc má opět Ministerstvo zemědělství ČR. Toto povolení se tedy vztahuje převážně na výrobní

zařízení a splnění jeho parametrů stanovených Ministerstvem zemědělství ČR. Podmínky pro uspořádání výrobního zařízení jsou uvedeny v § 5 zákona o lihu. [7]

Parametry výrobního zařízení

Výrobní zařízení pro výrobu lihu musí zaručovat spolehlivé zjištění množství vyrobeného lihu, tzn. povinností provozovatele je opatřit výrobní zařízení schváleným a ověřeným měřidlem lihu. Musí být uspořádáno tak, aby lihové páry a lihové tekutiny nemohly být odváděny jinam než do chladiče a dále do kontrolního lihového měřidla a dále musí být uzpůsobené k umístění uzávěr. Konkrétně v případě pěstitelského pálení je nutné, aby bylo uspořádáno tak, aby destilace¹⁵ byla spojena přímo s rektifikací¹⁶ a pomocí měřidla byl registrován již rektifikovaný výrobek. Během výroby lihu nesmí být výrobní zařízení použito k jiným účelům. Výrobní zařízení pro zušlechťování¹⁷ lihu musí být uspořádáno tak, aby na tomto zařízení bylo možno provádět pouze zušlechťování již vyrobeného a změřeného lihu. Výrobní zařízení musí být zajištěno úředními závěrami takovým způsobem, aby veškeré množství vyrobeného lihu bylo změřeno. Způsob a technické podmínky zajištění výrobního zařízení stanoví prováděcí předpis. Celní úřad zajišťuje úředními závěrami celé zařízení a také měřidla. [7]

Povinnosti provozovatele pěstitelské pálenice

Provozovatel pálenice je povinen před zahájením výroby lihu předložit místně příslušnému celnímu úřadu popis a ve dvojím vyhotovení nákres výrobního zařízení. Celní úřad vyznačí v nákresu místa zajištěná závěrami a jedno vyhotovení vrátí výrobci. Poškození nebo odstraňování umístěné závěry a zasahování do uspořádání výrobního zařízení je ze zákona o lihu zakázáno. V případě, že celní úřad provede změnu umístění úředních závěr, vyznačí tuto změnu v nákresu výrobního zařízení.

Úkapy a dokapy z pěstitelského pálení, které nebudou upotřebeny, musí provozovatel znehodnotit za přítomnosti pracovníka celního úřadu, tj. vypuštěním do odpadní jímky, ve které je znehodnocovací prostředek. Množství lihu obsaženého v znehodnocovaných úkapech a dokapech provozovatel změří za přítomnosti tohoto pracovníka. O znehodnocení úkapů a dokapů vyhotoví celní úřad protokol. Lutrové vody¹⁸, pokud se před výstupem z destilačního zařízení nemísí s výpalky nebo nejsou dále použity v provozu, musí být odváděny do

¹⁵ Destilace je metoda oddělování kapalných látek na základě různého bodu varu.

¹⁶ Rektifikace je proces vícenásobné destilace.

¹⁷ Zušlechťováním lihu se rozumí samostatná rektifikace surového ovocného destilátu a opakovaná rektifikace ovocného nebo jiného destilátu, kterou je možné provést pouze na základě povolení Generálního ředitelství cel.

¹⁸ Lutrová voda vzniká při destilaci a rektifikaci jako vedlejší produkt zvyšování koncentrace lihu.

zajištěných odpadních jímek tak, aby se dokonale smísily se splaškovými vodami nebo znehodnocovacím prostředkem.

Provozovatel má povinnost měřit veškerý vyrobený líh typově schválenými a ověřenými měřidly a způsobem, které stanoví vyhláška č. 150/2008 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím související. Pokud dojde k poruše měřidla, je nutné jímat líh do ověřených nádrží zajištěných celním úřadem a měřit způsobem stanoveným ve výši zmíněné vyhlášce. Dále je důležité také sledovat teplotu lihu, protékajícího měřidlem, která by měla odpovídat 20 °C. [7]

Oznamovací povinnost

Provozovatel pálenice má na základě §16 zákona o lihu povinnost oznámit místně příslušnému celnímu úřadu:

- začátek sezónní výroby - nejpozději 15 dnů před zahájením,
- konec sezónní výroby - nejpozději 15 dnů po ukončení,
- přerušení výroby na dobu delší než 10 dní - každé přerušení nejpozději do 3 dnů,
- zjištění poruchy nebo závady na měřidlech nebo porušení celních závěr - nejpozději následující pracovní den
- a ztráty lihu přesahující normy ztrát lihu - nejpozději následující pracovní den. [7]

Evidence pěstitelského pálení

Provozovatel pálenice má povinnost na základě §4. odst. 9 zákona o lihu vést o každém případě pěstitelského pálení evidenci, která musí obsahovat:

- jméno a příjmení, trvalý pobyt a rodné číslo pěstitele,
- písemné prohlášení pěstitele,
- množství a druh převzaté suroviny,
- množství vydaného destilátu v měřících jednotkách. [7]

Tuto evidenci je nutné uchovávat **po dobu deseti let** od konce kalendářního roku, v němž se uskutečnila výroba destilátu pěstitelským pálením. Současně při podání daňového přiznání za zdaňovací období, kterým je kalendářní měsíc, dokládá provozovatel tuto evidenci místně příslušnému úřadu. [7]

Pěstitel

Pěstitelem se dle zákona o lihu rozumí fyzická osoba, která vypěstovala surovinu přípustnou pro pěstitelské pálení

- na vlastním pozemku
- nebo pozemku, který je oprávněna užívat z jiného právního důvodu,
- případně zaměstnanec, který surovinu přípustnou pro pěstitelské pálení obdržel ve formě naturálního plnění od svého zaměstnavatele.

Mezi suroviny schválené pro pěstitelské pálení patří ovoce, ale také šťávy a odpady ze zpracování ovoce ve stavu čerstvém nebo zkvašeném, pokud neobsahují cizí cukernaté nebo jiné kvasitelné příměsi. Pěstitelská pálenice může vyrábět ovocný destilát pouze pro pěstitele, který v prohlášení pěstitele potvrdí, že suroviny, které předává ke zpracování, byly vypěstovány na výše uvedených pozemcích nebo je získal jako protiplnění od svého zaměstnavatele. Suroviny od více pěstitelů lze smíchat na základě písemného souhlasu pěstitele, který je součástí prohlášení pěstitele.

Množství vyrobeného ovocného destilátu, které si je pěstitel oprávněn vyrobit v pěstitelské pálenici, je však omezeno. Dle §4 odst. 6 zákona o lihu si může pěstitel v jednom výrobním období, což je doba od 1. července běžného roku do 30. června roku bezprostředně následujícího, nechat vyrobit z vlastní dodané suroviny maximálně **30 litrů absolutního alkoholu** zdaněného sníženou sazbou spotřební daně stanovenou pro ovocné destiláty z pěstitelského pálení. Limit 30 litrů etanolu se vztahuje na celou domácnost pěstitele, tj. na osoby, které společně hradí své náklady. V definici pojmu domácnost se vyskytuje problém, který provozovatelé pěstitelských pálenic zmiňují jako podstatný. V § 115 zákona č. 40/1964 Sb., občanském zákoníku nalezneme tuto definici: „domácnost tvoří fyzické osoby, které spolu trvale žijí a společně uhrazují náklady na své potřeby“. Jak členy domácnosti určíme, už tento zákon neuvádí. [7]

Pokud má pěstitel zájem využít služby pěstitelského pálení, je povinen předložit provozovateli pěstitelské pálenice písemné prohlášení, jehož podstatné náležitosti stanovuje §7 zákona o lihu. V **prohlášení pěstitele** tedy musí být uvedeno následující:

- jméno a příjmení pěstitele, adresa trvalého bydliště a rodné číslo pěstitele,
- odsouhlasení podmínky, že suroviny pro pěstitelské pálení pěstitel vypěstoval na vlastním pozemku, na pozemku užívaném z jiného právního vztahu než

vlastnického, tj. např. na pronajatém pozemku a poslední možností je, že je získal jako zaměstnanec ve formě naturálního plnění od zaměstnavatele,

(Vlastnictví pozemku se doloží uvedením katastrálního území a obce, užívání pozemku z jiného důvodu se doloží specifikací právního vztahu a získání ovoce formou naturálního plnění se doloží potvrzením od zaměstnavatele.)

- odsouhlasení podmínky pro suroviny pro pěstitelské pálení,
- v případě, že si v tomtéž výrobním období nechal vyrobít destilát i v jiné pěstitelské pálenici, uvede v prohlášení množství takto vyrobeného destilátu v měřicích jednotkách, adresu a obchodní jméno pěstitelské pálenice, která destilát vyrobila,
- a prohlášení o souhlasu nebo nesouhlasu se smícháním vlastní suroviny se surovinami ostatních pěstitelů.

Vzory prohlášení pěstitele obsahuje příloha č. 2.

Ovocný destilát si může pěstitel nechat vyrobít v pěstitelské pálenici pouze pro osobní spotřebu, tj. tento destilát **nemůže být předmětem prodeje**. V případě prodeje tohoto destilátu se jedná o správní delikt a podnikající fyzické osobě může být uložena pokuta celním úřadem v částce až 100 000 Kč. [7]

Správní delikty

Provozovatel pěstitelského pálení se dopustí správního deliktu tím, že

- nevede o každém případě pěstitelského pálení evidenci stanovenou v zákoně o lihu,
- provozuje výrobní zařízení, které neodpovídá popisu a nákresu výrobního zařízení, jak byl přiložen k žádosti o vydání povolení k pěstitelskému povolení Ministerstvu zemědělství,
- smísí při výrobě ovocného destilátu dohromady suroviny pěstitelů bez jejich souhlasu,
- použije k pálení jiné suroviny, než je stanoveno v zákoně o lihu.

Za nevedení evidence lze uložit pokutu do 100 000 Kč a za ostatní tři případy až 500 000 Kč. [7]

Judikát Nejvyššího správního soudu

V loňském roce byl Nejvyšším správním soudem vydán Judikát č. 7 Afs 95/2008 - 43 ze dne 2. dubna 2009, kterým byl změněn postup celního úřadu při doměřování spotřební daně u pěstitelského pálení. Do té doby celní úřady vydávaly dodatečné platební výměry na spotřební daň, v případech, kdy zjistili na základě celní kontroly, že provozovatel pěstitelské pálenice zdanil nadlimitní množství vypáleného destilátu sníženou sazbou určenou pro pěstitelské pálení. Tato snížená sazba je omezena limitem 30 l etanolu na pěstitele a jeho domácnost. Nastávaly a doposud nastávají situace (i když z důvodu vyšší informovanosti se toto stává méně často), kdy pěstitel v prohlášení pěstitele potvrdil, že v jednom výrobním období, si nenechal v jiné pěstitelské pálenici vyrobit destilát, což bylo způsobeno buď neznalostí trvání výrobního období nebo úmyslným zamlčením tohoto stavu. Vypálil si tedy množství vyšší než povolených 30 l etanolu během jednoho výrobního období. Na základě kontroly dle rodného čísla po skončení výrobního období, bylo celními orgány zjištěno, že došlo k překročení limitu a informovalo místně příslušný celní úřad. Ten poté doměřil spotřební daň u překročeného množství jako rozdíl mezi základní sazbou a odvedenou sníženou sazbou. Tuto doměřenou daň vymáhal u poslední pěstitelské pálenice, kde pěstitel překročil zákonem stanovené množství. Provozovatelům se tak zvyšovaly náklady v dosti vysokých částkách. V současné době na základě judikátu nejvyššího správního soudu bylo rozhodnuto o změně vymáhání doměřené spotřební daně u provozovatelů a stíhají se přímo pěstitelé. Výroba nadlimitního množství je navíc přestupkem, kdy může být celním úřadem uložena pěstiteli pokuta ve výši až 100 000 Kč. [11]

Praktická ukázka výpočtu daňové povinnosti

Pěstitelská pálenice Beránek, s. r. o., vyrobila ve zdaňovacím období leden 2010 následující množství ovocného destilátu:

- destilát z jablek, tzv. „jablkovice“ s podílem alkoholu 55 % v celkovém mn. 330 l,
- destilát ze švestek tzv. „slivovice“ s podílem alkoholu 50 % v celkovém mn. 600 l
- a destilát z hrušek tzv. „hruškovice“ s podílem alkoholu 52 % v celkovém mn. 60 l.

Výpočet daňové povinnosti na SPD z lihu za zdaňovací období leden 2010:

Základ daně:

- jablkovice – $0,55 \times 330 \text{ l} = 181,5 \text{ l etanolu}$
- slivovice – $0,5 \times 600 \text{ l} = 300 \text{ l etanolu}$

➤ hruškovice – $0,52 \times 60 \text{ l} = 31,2 \text{ l}$ etanolu.

Základ daně celkem = $181,5 + 300 + 31,2 \text{ l} = 512,7 \text{ l} = \mathbf{5,13 \text{ hl etanolu}}$

Sazba daně z lihu pro líh z pěstitelského pálení pro rok 2010: 14 300 Kč/ hl etanolu

Výpočet daňové povinnosti na SPD z lihu: $5,13 \times 14\,300 = \mathbf{73\,359 \text{ Kč}}$

Daňová povinnost na SPD z lihu za leden 2010: 73 359 Kč

Zdaňovacím obdobím je u spotřebních daní kalendářní měsíc. Daňové přiznání za leden 2010 musí tedy provozovatel podat do 25. února 2010. Zjištěnou daň za měsíc leden je povinen provozovatel pěstitelské pálenice uhradit na účet místně příslušného celního úřadu do 55 dnů od skončení zdaňovacího období, nejpozději tedy do 17. března 2010. Společně s daňovým přiznáním za měsíc únor 2010 je provozovatel povinen dodat místně příslušnému celnímu úřadu evidenci pěstitelů za tento měsíc. Zpracované daňové přiznání za dané zdaňovací období je uvedeno v příloze č. 3.

Pokud by provozovatel pěstitelské pálenice byl zároveň plátcem daně z přidané hodnoty, postup pro výpočet DPH u 1 l etanolu by byl následující.

Stanovené náklady včetně marže na 1 l etanolu: 95,- Kč

Sazba DPH pro službu pěstitelské pálení pro rok 2010: 20 %

Výpočet DPH: $95 \times 0,20 = \mathbf{19,- \text{ Kč}}$

Celková cena vč. SPD a DPH = $95 + 143 + 19 = \mathbf{257,- \text{ Kč /1 l etanolu}}$

Vzhledem k tomu, že pěstitelské pálení je službou, je zde při výpočtu DPH výjimka oproti ostatním způsobům výroby lihu, kdy se do základu daně z přidané hodnoty nezapočítává také spotřební daň z lihu.

Dále se lze setkat se situací, kdy pěstitel nebo několik pěstitelů překročí stanovený limit 30 l etanolu během jednoho výrobního období. Provozovatel je povinen při tomto zjištění zdanit toto nadlimitní množství základní sazbou pro líh vyrobený v lihovarech.

Ve zdaňovacím období únor 2010 bylo v pěstitelské pálenici Beránek s. r. o. vyrobeno následující množství ovocného destilátu:

- destilát z jablek, tzv. „jablkovice“ s podílem alkoholu 52 % v celkovém mn. 300 l,
- destilát ze švestek tzv. „slivovice“ s podílem alkoholu 55 % v celkovém mn. 720 l

V tomto zdaňovacím období bylo zjištěno překročení limitu u 2 pěstitelů celkem o 20 litrů etanolu (destilát ze švestek). Jednalo se o pěstitele, kteří si ve stejné pěstitelské pálenici nechali vypálit destilát již v listopadu 2009 a na základě zjištění překročení limitu byl tento destilát zdaněn základní sazbou spotřební daně z lihu.

Výpočet daňové povinnosti za zdaňovací období únor 2010:

Základ daně:

- jablkovice – $0,52 \times 300 \text{ l} = 156 \text{ l}$ etanolu
- slivovice (základ pro sazbu z PP) – $0,55 \times 700 \text{ l} = 385 \text{ l}$ etanolu
- slivovice (základ pro nadlimitní množství) – $0,55 \times 20 = 11 \text{ l}$ etanolu

I. **Základ daně celkem (PP) = $156 + 385 = 541 \text{ l} = 5,41 \text{ hl}$ etanolu**

II. **Základ daně (nadlimitní množství) = $11 \text{ l} = 0,11 \text{ hl}$ etanolu**

Sazba daně z lihu pro líc z pěstitelského pálení pro rok 2010: 14 300 Kč/ hl etanolu

Sazba daně z lihu pro líc vyrobený v lihovarech pro rok 2010: 28 500 Kč / hl etanolu

Výpočet daňové povinnosti na SPD z lihu:

$$5,41 \times 14\,300 = 77\,363 \text{ Kč}$$

$$0,11 \times 28\,500 = 3\,135 \text{ Kč}$$

Daňová povinnost na SPD z lihu za únor 2010: 80 498 Kč

Daňové přiznání za únor 2010 musí provozovatel podat do 25. března 2010. Zjištěnou daň za měsíc leden je povinen provozovatel pěstitelské pálenice uhradit na účet místně příslušného celního úřadu nejpozději do 24. dubna 2010. Společně s daňovým přiznáním za měsíc únor je provozovatel povinen dodat místně příslušnému celnímu úřadu evidenci pěstitelů za tento měsíc. Zpracované daňové přiznání za dané zdaňovací období je uvedeno v příloze č. 4.

4.2 Legislativní změny v oblasti pěstitelského pálení¹⁹

Ministerstvo financí ČR zpracovalo v rámci přípravných prací na navrhované novele zákona o spotřebních daních materiál s názvem „Hodnocení dopadů regulace“. Novela zákona reaguje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR č. 7 Afs 95/2008-43 ze dne 2. dubna 2009 a vztahuje se tedy na oblast pěstitelského pálení. V rámci tohoto soudního řízení byl řešen spor mezi provozovatelem pěstitelské pálenice a žalovanými místně příslušným celním úřadem, ve věci dodanění provozovatele pěstitelské pálenice, u kterého byla zjištěna výroba většího množství etanolu pro jednoho pěstitele, než je 30 l etanolu v ovocných destilátech z pěstitelského pálení.

Pro úpravu pěstitelského pálení vyjednala ČR při jednáních o přistoupení ČR k Evropské unii trvalou výjimku, která byla zapracována do článku 22 směrnice 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Zcela jednoznačně ze znění článku 22 uvedené směrnice vyplývá, že „členské státy mohou uplatňovat sníženou sazbu spotřební daně, která není nižší než 50 % základní vnitrostátní sazby spotřební daně z lihu, pro líh vyrobený pěstitelskými pálenicemi. Uplatnění snížené sazby se omezuje na 30 litrů ovocných destilátů vyrobených na domácnost pěstitele ročně, určených výhradně pro osobní spotřebu.“

Výše spotřební daně z lihu obsaženého z pěstitelského pálení je stanovena v § 70 zákona o spotřebních daních, tedy pro rok 2010 je stanovena částka 14 300 Kč/hl etanolu. Základní sazba daně z lihu činí 28 500 Kč/ hl etanolu. Z uvedeného vyplývá, že tuto podmínku ČR splňuje. Vymezení důležitých pojmů pro správné stanovení daně je však nedokonalé.

Nejvyššímu správnímu soudu se provázání zákona o spotřebních daních a zákona o lihu jevílo jako nedostatečné a ve zmíněném rozhodnutí rozhodl tak, že sazba spotřební daně pro pěstitelské pálení v § 70 zákona o spotřebních daních je řešena odkazem na zákon o lihu a v zákoně o spotřebních daních není přímo stanoveno, že v případě lihu obsaženého v ovocných destilátech z pěstitelského pálení se jedná o množství 30 l etanolu. Ze zákona o lihu ani ze zákona o spotřebních daních podle rozsudku přímo nevyplývá, že pokud

¹⁹Zpracováno na základě informací dostupných na

<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_10309.html?year=PRESENT>. [8]

provozovatel pěstitelské pálenice vyrobí pro pěstitele více než 30 l etanolu, nejedná se již o pěstitelské pálení a že provozovatel musí líh zdanit vyšší sazbou.

Při postupu podle tohoto rozhodnutí Nejvyššího správního soudu není zjištěno splnění podmínky množstevního limitu, za kterého je Česká republika oprávněna využívat trvalou výjimku pro pěstitelské pálení.

Následující údaje jsou zpracovány za výrobní období 2008/2009, tj. od 1. 7. 2008 do 30. 6. 2009, což je poslední pěstitelská kampaň, která byla ukončena. Údaje o počtu správních deliktů však zahrnují částečně i období pěstitelské kampaně 2007/2008. Ve stanoveném období bylo zjištěno, že služeb pěstitelského pálení využilo celkem 217368 pěstitelů. V následující tabulce č. 3.1 je uveden počet pěstitelských pálenic na území ČR během sledovaného období, které jsou rozděleny podle množství vyrobeného ovocného destilátu. Tabulka č. 3.2 pak zachycuje počet případů nadlimitní výroby ovocného destilátu a stanovení průměrného překročeného množství na jednoho pěstitele, který získal toto nadlimitní množství.

Tabulka č. 3.1 – Počet pěstitelských pálenic dle hlediska množství vyrobeného ovocného destilátu

Množství vyrobeného ovocného destilátu během jednoho výrobního období	Počet pěstitelských pálenic v této kategorii
do 100 hl	327
100 až 199 hl	81
200 až 299	15
300 až 399 hl	11
400 a více hl	5
Celkem	439

Zdroj: Česká daňová správa. Vlastní úprava.

Tabulka č. 3.2 – Počet případů nadlimitní výroby ovocného destilátu

Celkový počet případů v daném období	1172
Překročené množství v hl etanolu	424,3
Průměrné množství na jeden případ překročení v hl	0,362

Zdroj: Česká daňová správa. Vlastní úprava.

Ve sledovaném období bylo zjištěno celkem 1172 případů, kdy si pěstitel úmyslně nechal v pěstitelských pálenicích vyrobit větší množství ovocného destilátu než je limit 30 l absolutního alkoholu během jednoho výrobního období na domácnost pěstitel. Z tohoto množství bylo celkem 545 případů, kdy si toto nadlimitní množství nechali pěstitelé vyrobit v různých pálenicích. V těchto případech provozovatelé pěstitelských pálenic neměli možnost si tuto skutečnost ověřit. Pěstitel zároveň v písemném prohlášení pěstitel odsouhlasil, že si doposud v jiné pálenici ovocný destilát nenechal vyrobit. Po skončení výrobního období následovala celní kontrola vyrobeného množství ovocných destilátů v pálenicích na základě ověření rodných čísel pěstitelů. Při zjištění překročení limitu pro sazbu z pěstitelského pálení, byl rozdíl doměřen provozovateli pěstitelské pálenice.

V uvedeném období došlo k překročení limitu v celkovém množství o 424,3 hl etanolu, což odpovídá spotřební dani ve výši 5,6 mil. Kč. Výpočet byl proveden se sazbou daně platnou ve sledovaném období, tedy základní sazba spotřební daně 26500 Kč/hl etanolu a snížená sazba spotřební daně 13 300 hl etanolu.

Konkrétním cílem úpravy pěstitelského pálení je zajištění splnění jedné z podmínek Evropské unie pro pěstitelské pálení, ovšem z daňového hlediska se jedná o splnění zásadní. Při výrobě ovocných destilátů z pěstitelského pálení zajistit správný výběr spotřebních daně se sníženou sazbou nejvýše do stanoveného množství limitu. Jedná se tedy o nápravu rozporu s předpisem EU.

Při nezajištění řádného výběru spotřební daně z lihu obsaženého v ovocných destilátech z pěstitelského pálení ve stanoveném množství limitu se jedná o nesprávnou transpozici článku 22 směrnice 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Cílem zákonné úpravy je tedy odstranit rozpor s touto směrnicí.

Ministerstvo financí ČR sestavilo 4 návrhy možných řešení tohoto problému, včetně varianty nulové.

Varianta A neboli „nulová varianta“:

Tato varianta představuje ponechání současného stavu, kdy není dosaženo správné transpozice směrnice. Pokud nebude upravena nesprávná transpozice směrnice, Česká republika neplní své závazky vůči Evropské unii. V případě, kdy implementace směrnice není řádně provedena, vystavuje se Česká republika riziku zahájení řízení pro neplnění povinností

ze strany Evropské komise na základě článku 258 Smlouvy o fungování EU. Toto nařízení může vyústit až v předložení žaloby k soudnímu dvoru ES a následným finančním sankcím.

Varianta B

Provést úpravu v §70 zákona o spotřebních daních týkající se sazeb daně z lihu tak, že se doplní o ustanovení, ve kterém bude výslovně řečeno, že snížená sazba pro ovocné destiláty z pěstitelského pálení se uplatní za podmínek stanovených v zákonu o lihu, maximálně do výše 30 l etanolu pro jednoho pěstitele.

V § 4 zákona o lihu se podmínka, která stanoví, že pěstitel si může nechat vyrobit pouze 30 litrů etanolu se sníženou sazbou daně doplní o ustanovení, že pokud dojde k výrobě nad 30 litrů etanolu, je pěstitel povinen odebrat si také toto množství, ale se základní sazbou spotřební daně. Tato povinnost bude mimo jiné doplněna jako další náležitost prohlášení pěstitele podle § 4 odst. 7 zákona o lihu. Navazovala by úprava správních deliktů – doplněno o případ, kdy pěstitel si neodebere destilát zdaněný vyšší sazbou daně (nad 30 l).

Varianta C

Provést úpravu v § 70 zákona tak, že se doplní o ustanovení, ve kterém bude výslovně řečeno, že snížená sazba pro destiláty ovocné z pěstitelského pálení se uplatní za podmínek stanovených v zákonu o lihu, maximálně do výše 30 l etanolu pro jednoho pěstitele.

V § 4 zákona o lihu se podmínka, která stanoví, že pěstitel si může nechat vyrobit pouze 30 litrů etanolu se sníženou sazbou daně, doplní o ustanovení, že množství nad 30 l se zlikviduje.

Varianta D

Zrušit ustanovení týkající se snížené sazby spotřební daně pro líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v zákoně a v zákoně o lihu vypustit úpravu týkající se odkazu na zákon, který stanoví, že se 30 l etanolu zdaňuje sníženou sazbou spotřební daně.

Navrhovaná novela se dotkne těchto subjektů:

- provozovatelé pěstitelských pálenic,
- pěstitelé
- celní orgány.

4.3 Hodnocení variant navrhované novely zákona o spotřebních daních

Varianta A

V případě zvolení varianty A by v podstatě nebyla provedena žádná změna v příslušných zákonech a pro ČR by tato nesprávná transpozice znamenala náklady spojené s případným soudním řízením a penalizací ze strany Evropské unie. Základní právní pramen pro oblast pěstitelského pálení je zákon o lihu, který je v gesci Ministerstva zemědělství ČR, které však nepovažuje jeho novelizaci za prioritu a opakovaně nebyla tato novelizace zařazena do Plánu legislativních prací vlády. Pokud ministerstvo zemědělství nebude stále reagovat na potřebu úpravy zákona tak, aby vyhovoval znění směrnice 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů, hrozí nám riziko soudního sporu před Evropským soudním dvorem za tuto nesprávnou transpozici a s tím spojených nákladů na soudní řízení, což by zvýšilo výdaje státního rozpočtu, které už tak mnohonásobně převyšují získané příjmy z daňové oblasti. Je tedy potřeba pokročit a zvolit postup, kdy dojde k úpravě zákonů v takové míře, aby uvedená směrnice byla implementována ve stanoveném rozsahu.

Varianta B

V tomto případě lze za pozitivní dopad pro ČR jednoznačně označit fakt, že pěstitelské pálení bude upraveno v souladu s trvalou výjimkou, zejména bude zajištěno použití snížené sazby spotřební daně pouze do stanoveného limitu. Bude tedy splněn základní cíl pro úpravu pěstitelského pálení. Dalším kladným bodem bude zvýšení právní jistoty provozovatelů pěstitelských pálenic, protože bude přesně vymezeno, jak postupovat s nadlimitním množstvím lihu z pěstitelského pálení. Jedná se tedy o zákonné ošetření skutečnosti, že v praxi dochází k překročení tohoto limitu pro uplatnění snížené sazby spotřební daně a je tedy nutné upřesnit, zda lze při překročení stanoveného limitu 30 l na osobu pěstitele a jeho domácnost během jednoho výrobního období zdanit nadlimitní množství základní sazbou spotřební daně. V neposlední řadě je také nutno zmínit jisté zvýšení příjmů do státního rozpočtu vzhledem k tomu, že nadlimitní množství lihu získaného výrobou v pěstitelských pálenicích bude zdaňováno základní sazbou spotřební daně, tedy zhruba o polovinu vyšší než je zvýhodněná sazba pro pěstitelské pálení. Ve sledovaném období by se například jednalo o částku zhruba 5,6 mil. Kč. Je však nutné počítat se skutečností, kdy se pěstitelé budou snažit vyvarovat překročení limitu 30l a tím pádem zdaňování základní sazbou spotřební daně.

Pěstitelé budou hledat způsob, jak získat větší množství ovocného destilátu, aniž by platili sazbu pro běžný líh vyrobený v lihovarech a likérkách. Dochází k tomu pravděpodobně již dnes, kdy při překročení limitu 30l je nadlimitní množství na základě určité neoficiální dohody mezi pěstitelem a provozovatelem pěstitelské pálenice, přiděleno jinému pěstiteli, který tohoto limitu nedosáhl a zajistí si tak zdaňování pouze sazbou pro líh z pěstitelského pálení. Existuje zde nedostatečná kontrola ze strany celních orgánů, kdy dochází jen k výjimečným případům zaměření se na pěstitele, zda ovocný destilát získali z ovoce na vlastním pozemku, případně jiném pozemku stanoveném zákonem o lihu. Otázkou je však, zda by případné zvýšení kontroly neodradilo pěstitele od využívání služby pěstitelského pálení. Vzhledem k tomu, že nelegální výroba lihu, tzv. „pálení načerno“, není snadné odhalit, aniž na to celní úřady někdo neupozorní, pěstitelé by upřednostnili výrobu destilátu ve vlastních podmínkách, kde není zabezpečeno, že takto vyrobený destilát je opravdu zdravotně nezávadný. Ve výsledku proto není jednoznačné, zda tato varianta přinese zvýšení příjmů státního rozpočtu v takové výši, jak je uvedeno na základě zjištění ze sledovaného období. S určitým zvýšením je však možné počítat.

Dále v případě varianty B je nutno do zákona o lihu zapracovat přestupek za neodebrání nadlimitního množství lihu zdaněného základní sazbou daně. Součástí rozhodnutí o přestupku by například mohlo být stanovení podmínky, aby pěstitel splnil zákonnou podmínku odebrání nadlimitního množství. Při neodebrání nadlimitního množství lihu obsaženého v ovocných destilátech z pěstitelského pálení by vznikly provozovateli pěstitelské pálenice náklady na jeho likvidaci, protože destilát nesmí být předmětem dalšího prodeje. Neodebraný destilát by provozovatel mohl zlikvidovat nebo znehodnotit pouze za přítomnosti zaměstnance celního úřadu vypuštěním do odpadní jímky, stejně tak jak je stanoveno pro úkapy, dokapy a lutrové vody ve vyhlášce č. 150/2008 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím související. Podmínkou úspěšné likvidace je, aby došlo k dokonalému smísení se splaškovými vodami nebo znehodnocovacím prostředkem. Navíc by neodebrání destilátu znamenalo pro provozovatele pálenice neuhrazení výdajů, které mu v souvislosti s výrobou destilátu vznikly. Jedná se například o mzdové náklady, spotřeba energií, atd. Dle typu destilačního zařízení a zpracování suroviny (ovoce/kvas) se orientačně jedná o částku cca 70-90 Kč na litr etanolu.

Varianta C

Tato varianta má s předchozí variantou B mnoho společného. Dochází zde ke splnění výjimky pro pěstitelské pálení prostřednictvím zajištění úpravy v zákoně o spotřebních daních

a zákoně o lihu, zvyšuje se tak právní jistota provozovatelů pěstitelských pálenic, kteří mají oporu v zákoně, jak postupovat v případě, kdy si pěstitel nechá vyrobit nadlimitní množství ovocného destilátu. Podstatnou změnou je způsob nakládání s nadlimitním množstvím ovocného destilátu, kdy je stanoveno, aby toto množství bylo zlikvidováno. Tato varianta s sebou nese dodatečné náklady provozovatele na likvidaci ovocného destilátu, kdy u likvidace musí být povinně přítomen pracovník celního úřadu, což v praxi není uvítáno. Zároveň by se jednalo i o zvýšení nákladů na správu těchto daní, protože by bylo nutné zajistit prostředky např. na dopravu těchto pracovníků do místa pěstitelské pálenice a vzhledem k současnému stavu počtu pracovníků celních úřadů by bylo nutné přijmout další zaměstnance, což by opět zvýšilo výdaje státního rozpočtu. Současně by se opět jednalo o neuhrazení výdajů spojených s výrobou neodebraného a zlikvidované destilátu, vzhledem k tomu, že ovocný destilát není možné dále prodávat a tedy je možné jej pouze zlikvidovat, jak je v této variantě navrhováno.

Varianta D

Přesto, že by se jednalo o situaci, kdy by nebyla nesprávně transponovaná příslušná směrnice EU, negativní dopady, které způsobí navrhovaná varianta, převažují nad jejími pozitivními účinky. Ministerstvo financí v tomto případě počítá se zvýšením státního rozpočtu zhruba o dvojnásobnou výši současného inkasa ze spotřební daně z lihu z pěstitelského pálení. V roce 2008 se jednalo o částku 0,3 mld. Kč, v loňském roce došlo k zvýšení na 0,4 mld. Kč. V oblasti pěstitelského pálení byl zaznamenán každoroční vzestup žádostí o povolení provozovat pěstitelskou pálenici a zájem o služby pěstitelského pálení se stále zvyšuje. Vzhledem k tomu, že v navrhované variantě, by byla uplatňována pouze jednotná sazba spotřební daně z lihu, která je v podstatě zhruba dvojnásobná oproti zvýhodněné sazbě pro pěstitelské pálení platné v současnosti, došlo by k podstatnému snížení poptávky po službě pěstitelského pálení. Pěstitelské pálení má dlouholetou tradici a sjednocení sazby na tak vysokou úroveň by mělo za následek zvýšení počtu nelegální výroby ovocných destilátů v domácích podmínkách, tedy tzv. „pálení načerno“, kdy v případě nesprávného postupu výroby destilátu je riziko zdravotního poškození. Snížení poptávky po službě pěstitelského pálení by pak mělo ve výsledku dopad na podnikatelskou činnost provozovatelů v takové míře, že by hrozilo ukončení provozování pěstitelských pálenic a v případě pálenic s nízkým množstvím vypáleného destilátu do 100 l s tím související zvýšení nezaměstnanosti. Tuto variantu považuji jako nejnevhodnější z navrhovaných možností.

4.4 Výběr nejvhodnější varianty

Na základě konzultací v Pěstitelské pálenici FaKr, s. r. o., v Ostravě – Radvanicích, v Pěstitelské pálenici - Alena Špalková v Ostravě – Krásném Poli, v Lihovaru Velká Polom, s. r. o. a Lihovaru a likérce ve Stříteži nad Ludinou byla vybrána varianta B, kterou zároveň preferuje Ministerstvo financí ČR. V případě výběru této varianty bude zajištěna právní úprava pěstitelského pálení vyhovující právním předpisům Evropské unie a zároveň také odpovídá současné praxi. Přestože nebylo dosud v zákoně o spotřebních daních ani v zákoně o lihu jednoznačně vymezeno, jak postupovat s nadlimitním množstvím ovocného destilátu, bylo množství překračující výjimku pro pěstitelské pálení, tj. nad 30 l etanolu pro jednoho pěstitele a jeho domácnost během jednoho výrobního období, zdaňováno základní sazbou pro klasickou výrobu lihu v lihovarech. Provozovatelé tedy již nyní (až na výjimky) postupují podle podmínek stanovených v článku 22 směrnice 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů, proto změna úpravy pěstitelského pálení v příslušných zákonech nebude v případě varianty B činit těmto provozovatelům velké potíže.

5 Závěr

Cílem této práce bylo objasnění problematiky uplatňování spotřební daně z lihu z pohledu pěstitelské pálenice. Na výrobu lihu pro pěstitele v pěstitelské pálenici je aplikována specifická zvýhodněná sazba daně. Aby bylo možné tuto sazbu uplatnit je nutné splnění několika podmínek. Jedná se zejména o výrobu pro osobní spotřebu a množství omezení na pěstitele a osoby tvořící jednu domácnost během jednoho výrobního období. Povinností pěstitele je dodržet stanovené maximální množství, které stvrzují v tzv. prohlášení pěstitele. České republice byla udělena tato trvalá výjimka na zvýhodněnou sazbu daně, která byla zapracována do příslušné směrnice o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Povinností České republiky jako členského státu je implementovat znění směrnice do národní legislativy. V tomto případě však nebylo stále dosaženo sjednocení českých zákonů s legislativou EU na takovou úroveň, aby byla oblast pěstitelského pálení jednoznačně vymezena a nedocházelo k vysvětlování zákona více způsoby, což se stávalo příčinou soudních sporů.

V současné době je aktuální otázkou, jak navrhovaná novela zákona o spotřebních daních ovlivní podnikatelskou činnost daňových subjektů zabývajících se pěstitelským pálením. Ministerstvo financí ČR stanovilo 4 rozdílné varianty, v nichž navrhuje úpravu zákona o spotřebních daních a také zákona o lihu, který je základním právním pramenem upravující pěstitelské pálení. Základním cílem navrhované novely je úprava české legislativy tak, aby plně vyhovovala požadavkům na trvalou výjimku stanovenou ve směrnici o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Je tedy nutné specifikovat v těchto zákonech, jak naložit s lihem vyrobeným v pěstitelské pálenici, který nevyhovuje podmínce množství limitu a k jehož výrobě v praxi dochází.

Na základě poznatků zjištěných při konzultacích s provozovateli čtyř pěstitelských pálenic z Moravskoslezského kraje, bylo provedeno zhodnocení jednotlivých variant a následně byla vybrána varianta, která je považována za nejvhodnější. Jedná se o variantu B, která zaručuje splnění základního cíle a zároveň nezpůsobí zvýšení nákladů provozovatelům pěstitelských pálenic, což by v některých případech vedlo i k ukončení jejich podnikatelské činnosti související s provozem pěstitelské pálenice. V této variantě dojde k zapracování ustanovení do zákona o spotřebních daních, stanovující za jakých podmínek se použije zvýhodněná sazba spotřební daně z lihu. Dále bude v zákoně o lihu stanovena povinnost pěstitele převzít nadlimitně vyrobený ovocný destilát, na který bude aplikována základní

sazba spotřební daně z lihu, která je zhruba dvojnásobná. S tím je také spojena nutnost vymezení dalšího správního deliktu – neodebrání ovocného destilátu zdaněného základní sazbou spotřební daně z lihu.

Pěstitelské pálení má v České republice dlouholetou tradici a snahou státu je zachování této výroby ovocných destilátů. Proto předpokládám, že bude zvolena varianta, která na provozovatele pěstitelských pálenic nebude mít zásadní vliv, který by ohrozil existenci tuzemského pěstitelského pálení na legální úrovni.

Seznam literatury a zdrojů

Knihy:

- [1] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha : ASPI, 2009. 120 s. ISBN 978-80-7357-423-9.
- [2] NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha : ASPI, 2008. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- [3] SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vyd. Praha : Wolters Kluwer ČR, 2009. 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
- [4] ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně základních judikátů ESD*. 3. vyd. Praha: Linde Praha, 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.
- [5] ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

Právní předpisy:

- [6] zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
- [7] zákon č 61/1997 Sb. o lihu a změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon) ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu)

Internetové zdroje:

- [8] Česká daňová správa, Hodnocení dopadů regulace (RIA) – pěstitelské pálení. [cit. 2010-02-20] Dostupný z WWW:
<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_10309.html?year=PRESENT>.
- [9] Směrnice EU vztahující se k spotřebním daním. [cit. 2010-03-15] Dostupný z WWW:
<http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/index_en.htm#INDIRECTE>.
- [10] Celní správa ČR, výroční zprávy. [cit. 2010-03-15] Dostupný z WWW:
<<http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocní-zpravy.aspx>>.

[11] Nejvyšší správní soud, Rozhodnutí č. 7 Afs 95/2008 - 43 ze dne 2. dubna 2009. [cit. 2010-02-20] Dostupný z WWW:

<<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=anonymZneni&id=19638&mark=>>.

[12] Kauza nelegální výroby lihovin. [cit. 2010-04-13] Dostupný z WWW:

<<http://aktualne.centrum.cz/domaci/kauzy/clanek.phtml?id=665787>>.

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
EMCS	elektronický systém pro kontrolu přepravy vybraných výrobků
EU	Evropská unie
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
POD	podmíněné osvobození od daně
SEED	databáze pro výměnu dat o spotřebních daních
SPD	spotřební daně

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 30. 4. 2010

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

Vražné 173, 742 34 Vražné

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Vývoj sazeb spotřebních daní v letech 1993 - 2010

Příloha č. 2 – Vzory prohlášení pěstitele

Příloha č. 3 – Daňové přiznání za měsíc leden 2010

Příloha č. 4 – Daňové přiznání za měsíc únor 2010 (nadlimitní množství)